

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza procesu sestavení účetní závěrky dle IAS/IFRS
Analysis of Process of Compilation of Financial Statements according to IAS/IFRS

Student:

Bc. Veronika Brabencová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2019

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Veronika Brabencová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza procesu sestavení účetní závěrky dle IAS/IFRS**
Analysis of Process of Compilation of Financial Statements according to IAS/IFRS
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní závěrka dle české účetní legislativy
3. Účetní závěrka dle IAS/IFRS
4. Sestavení účetní závěrky ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd.

Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*.

3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

MACKENZIE, Bruce. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*.


Hoboken: John Wiley & Sons, 2014. 1055 p. ISBN 978-1-118-73409-4.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, č. 2 a č. 3 mi byly dány k dispozici.

V Ostravě dne 26. 4. 2019


.....
Bc. Veronika Brabencová

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Účetní závěrka dle české účetní legislativy.....	8
2.1	Základní kvalitativní požadavky na informace uváděné v účetní závěrce	8
2.2	Základní účetní zásady	9
2.3	Povinné údaje v účetní závěrce	10
2.4	Legislativní úprava	10
2.5	Počáteční ocenění a přeceňování	10
2.6	Typy účetních závěrek.....	11
2.7	Kategorie účetních jednotek	12
2.8	Vybrané činnosti prováděné před sestavením účetní závěrky	12
2.9	Součásti účetní závěrky	14
2.9.1	Rozvaha.....	14
2.9.2	Výkaz zisků a ztráty	15
2.9.3	Příloha	15
2.9.4	Přehled o peněžních tocích.....	16
2.9.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu	17
2.10	Povinnosti následující po sestavení účetní závěrky	17
2.11	Konsolidovaná účetní závěrka	20
2.12	Zásadní změny v účetnictví od roku 1. ledna 2016.....	20
2.13	Připravovaná rekodifikace účetních předpisů	21
3	Účetní závěrka dle IAS/IFRS	23
3.1	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	23
3.2	Vývoj zavedení IFRS v České republice	24
3.2.1	Odlišné pojetí mezi českou účetní legislativou s IFRS	25
3.3	Koncepční rámec IFRS.....	25
3.4	IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	30
3.4.1	Úpravy zahajovací rozvahy	32
3.4.2	Postup prvního převodu na IFRS	32
3.5	IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.....	33
3.5.1	Výkaz o finanční situaci ke konci účetního období	34
3.5.2	Výkaz o finanční výkonnosti.....	35
3.5.3	Výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období	36
3.5.4	Výkaz o peněžních tocích za účetní období	37

3.5.5	Komentář k účetní závěrce	37
3.5.6	Konsolidovaná účetní závěrka	38
3.5.7	Porovnání účetní závěrky podle IFRS a ČÚL	38
3.6	IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	38
3.7	IAS 10 – Události po rozvahovém dni	40
3.8	IAS 12 – Daně ze zisku	40
3.9	IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví.....	41
3.10	IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.....	42
4	Sestavení účetní závěrky ve vybrané obchodní společnosti.....	44
4.1	Charakteristika společnosti.....	44
4.2	Transformace Rozvahy.....	45
4.3	Transformace Výkazu zisku a ztráty	59
4.4	Shrnutí úprav v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty	68
5	Závěr.....	72
	Seznam použité literatury	74
	Seznam zkratk	76
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Světová ekonomika se už řadu desetiletí globalizuje a tím se snaží sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci a zvýšit srovnatelnost, všeobecnou srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Velkou otázkou je zejména harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou potřeba nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších podobách. Potřeba harmonizace se tedy postupně rozšiřuje i mimo rámec velkých podnikatelských uskupení. V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetní směrnice Evropské unie a důležitou roli hrají i národní účetní standardy USA – US GAAP.

Sestavovat účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví musí účetní jednotka, která je obchodní společností a emituje cenné papíry na evropském regulovaném trhu a účetní jednotka, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu a má povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Zavedení IFRS umožňuje českým podnikům vstoupit na mezinárodní kapitálový trh, zlepšuje průhlednost vykazovaných informací o společnosti a jejich čitelnost pro mezinárodní investory.

Cílem diplomové práce je analyzovat proces účetní závěrky z pohledu českého účetnictví a dle IAS/IFRS, provést úpravu hodnot položek rozvahy a výsledovky akciové společnosti dle IAS/IFRS a poté srovnat vykazované hodnoty obou účetních systémů.

Diplomová práce je rozdělena na tři hlavní části. V prvních dvou teoretických částí se zabývá sestavováním účetní závěrky podle české a evropské legislativy a třetí část se zabývá komparací účetní závěrky mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

První teoretická část je zaměřena na sestavení účetní závěrky podle české účetní legislativy, popsání jednotlivých částí účetní závěrky a shrnutí prováděných činností před a po sestavení účetní závěrky. Na závěr této kapitoly jsou uvedeny nejdůležitější změny, které v posledních letech v účetnictví nastaly.

Druhá teoretická část řeší sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Charakterizuje vývoj zavedení Mezinárodních standardů u nás a základní teoretické východisko pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, kterým je koncepční rámec. Dále popisuje standard IFRS 1, který upravuje první přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Charakterizuje standard IAS 1, ve kterém jsou popisovány jednotlivé

výkazy účetní závěrky a dále uvádí ostatní standardy, které souvisejí se zpracováním účetní závěrky.

Třetí část se zabývá praktickou částí diplomové práce. Tato kapitola aplikuje jednotlivé zásady a pravidla IAS/IFRS na jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty sestavené podle české účetní legislativy. Cílem této kapitoly je sestavit výkazy podle IAS/IFRS a porovnat je s výkazy vybrané obchodní společnosti, která účetní závěrku sestavuje podle české účetní legislativy. Při zpracování diplomové práce byly použity metody popisu, analýzy a srovnání.

2. Účetní závěrka dle české účetní legislativy

Účetní závěrka je vrcholový a klíčový dokument, který zakončuje účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období [14].

Hlavním cílem účetní závěrky je poskytnout k rozvahovému dni informace o stavu majetku, závazků a kapitálu, o výnosech a nákladech a výsledcích hospodaření za jednotlivé činnosti a o celkovém výsledku hospodaření [5].

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá činit ekonomická rozhodnutí“ [20, §7].

2.1 Základní kvalitativní požadavky na informace uváděné v účetní závěrce

Pro akcionáře a společníky (vlastníky), vedení společnosti, věřitele, investory, obchodní partnery, banky a pro další uživatele je účetní závěrka důležitým zdrojem informací. Proto jsou na informace uvedené v účetní závěrce kladeny určité základní požadavky, mezi které patří především srozumitelnost, spolehlivost, významnost a srovnatelnost [5].

- **Srozumitelnost** – údaje v účetní závěrce musí být sestaveny, vykázány a zveřejněny tak, aby umožnily při znalosti použitých účetních metod poučenému uživateli, učinit ve všech souvislostech komplexní představu o majetkové, důchodové a finanční situaci účetní jednotky a mohl činit na jejím základě ekonomická rozhodnutí.
- **Spolehlivost** – účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a reálné finanční, majetkové a důchodové situaci účetní jednotky a informace uváděné v účetní závěrce musí být úplné a včasné z hlediska uživatele výkazů.
- **Významnost** – účetní závěrka musí obsahovat všechny významné údaje a souvislosti, a přitom významné údaje nesmí být vyloučeny pouze z důvodů, že budou nesrozumitelné pro uživatele účetní závěrky. Převážně se významnost řeší u informací, které obsahuje příloha k účetní závěrce. Informace je významná, jestliže by její chybné uvedení či neuvedení ovlivnilo úsudek nebo rozhodnutí osoby, která tuto informaci využívá.

- **Srovnatelnost** – údaje v účetní závěrce musí být sestaveny, vykázány a zveřejněny způsobem, který umožní jejich srovnání s předchozími účetními obdobími nebo s jinými účetními jednotkami. Jde zejména o dodržování stálosti metod, bilanční kontinuity, přičemž všechny podstatné změny a odchylky mezi jednotlivými obdobími musí být popsány v příloze se zdůvodněním a vykázáním vlivu na rozvahové položky a výsledek hospodaření [14].

2.2 Základní účetní zásady

K dosažení věrného a poctivého obrazu přispívá dodržování základních účetních zásad, mezi které patří tyto zásady [5].

- **Zásada účetní jednotky** – informace v účetnictví se týkají jedné konkrétní účetní jednotky, za kterou je vedeno účetnictví a sestavována účetní závěrka. Konkrétní aplikací této zásady v praxi je uvedení názvu účetní jednotky v záhlaví účetních dokladů a výkazů.
- **Zásada neomezeného trvání účetní jednotky** – vyplývá z předpokladu, že účetní jednotka povede účetnictví v období od svého vzniku až do svého zániku.
- **Zásada bilanční kontinuity** – tato zásada znamená zajištění návaznosti mezi jednotlivými účetními obdobími. Konečné zůstatky aktiv a pasiv za běžné období se shodují s počátečními stavy v následujícím účetním období.
- **Zásada objektivit účetních informací** – účetnictví se musí vést úplně, průkazně a správně, aby věrně zobrazovalo předmět účetnictví. Účetnictví je úplně, když účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat. Průkazné je, jestliže všechny účetní záznamy jsou doloženy účetními doklady a účetní jednotka provedla inventarizaci. Správné je, pokud účetní jednotka vede účetnictví tak, že neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům.
- **Zásada srovnatelnosti mezi účetním obdobím** – vychází z předpokladu, že použité metody účtování, oceňování a odpisování aktiv, i náplň jednotlivých položek výkazů jsou v jednotlivých letech stejné, tím se zaručuje srovnatelnost z hlediska času.

- **Zásada opatrnosti** – v účetnictví se vykazují všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku. Tato zásada se realizuje především tvorbou rezerv a opravných položek.
- **Zásada zákazu kompenzace** – je zakázáno vzájemné vyrovnaní mezi náklady a výnosy, mezi položkami majetku a závazků [5].

2.3 Povinné údaje v účetní závěrce

Základní údaje, které musí účetní závěrka obsahovat:

- „jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky a sídlo nebo místo podnikání,
- identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno a informaci o zápisu do veřejného rejstříku uváděnou na obchodních listinách,
- právní formu účetní jednotky, případně informaci o tom, že účetní jednotka je v likvidaci
- předmět podnikání nebo jiné činnosti případně účel, pro který byla zřízena
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje
- okamžik sestavení účetní závěrky
- podpisový záznam statutárního orgánu nebo účetní jednotky“ [20, §18].

2.4 Legislativní úprava

Sestavení a zveřejnění účetní závěrky je převážně upraveno:

- „zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění,
- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- českými účetními standardy pro podnikatele,
- zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění“ [17].

2.5 Počáteční ocenění a přeceňování

Oceňování je základním metodickým prvkem účetnictví a jedná se o převod naturální jednotky na peněžní jednotku. Oceňování je přiřazením určité peněžní částky konkrétnímu

množství a druhu majetku. Výběr oceňovací veličiny má významný vliv na výši, správnost, reálnost a objektivnost vykazovaného stavu a změn majetku a zdrojů jeho financování [17].

Rozlišují se čtyři základní oceňovací metody:

- **pořizovací cena** – cena pořízení, včetně vedlejších nákladů, které s pořízením souvisely,
- **reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- **vlastní náklady** – veškeré přímé náklady a část nepřímých nákladů, které byly vynaloženy na výrobu materiálu či hmotného majetku,
- **jmenovitá hodnota** – oceňují se pomocí jí závazky a pohledávky a také ceniny a peněžní prostředky [16].

2.6 Typy účetních závěrek

Rozlišujeme čtyři základní typy účetní závěrky a to řádnou, mimořádnou, mezitímní a konsolidovanou účetní závěrku [1].

Řádná účetní závěrka je sestavována k rozvahovému dni, což je poslední den účetního období, jimž může být kalendářní rok (v tom případě sestavujeme účetní závěrku k 31. 12.) nebo hospodářský rok (účetní období začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden). Pokud si účetní jednotka vybere hospodářský rok, musí o tom informovat příslušný finanční úřad [9].

Mimořádná účetní závěrka se sestavuje například ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace, ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu, plánu oddlužení nebo zrušení konkurzu [17].

Mezitímní účetní závěrka je sestavována v průběhu účetního období a k jinému datu než k rozvahovému dni. Neuzavírají se účetní knihy, jen se provádí inventarizace. Využívá se při přeměnách společnosti, jako je například fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na společníka [17].

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje podle zvolených metod konsolidace a podává informace uživatelům o konsolidačním celku, kterým je skupina účetních jednotek. Společnosti, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku, tak si ji musí nechat ověřit auditorem. Musí ji sestavovat účetní jednotka, která je obchodní společností a je řídicí osobou nebo ovládající osobou [1].

Účetní závěrku je možno sestavit v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu sestavují účetní jednotky, které nemají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem [12].

2.7 Kategorie účetních jednotek

Účetní jednotka se zařadí do takové kategorie, kde splňuje alespoň 2 z uvedených kritérií. Za velkou účetní jednotku je vždy považována vybraná účetní jednotka a subjekt veřejného zájmu. Na základě kategorizace účetní jednoty, společnosti poznají, jestli jim stačí sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném nebo musí v plném rozsahu a jestli musí sestavovat výkaz o peněžních tocích a přehled o výkazu o změnách vlastního kapitálu [2].

Tab. 2.1: Kategorie účetních jednotek

Kategorie	MIKRO	MALÁ	STŘEDNÍ	VELKÁ
Aktiva (netto)	≤ 9 mil.	≤ 100 mil.	≤ 500 mil.	>500 mil.
Čistý obrat (suma třídy 6.)	≤ 18 mil.	≤ 200 mil.	≤ 1 000 mil.	>1 000 mil.
Průměrný počet zaměstnanců (dle ČSÚ)	≤ 10	≤ 50	≤ 250	>250

Zdroj: [2] – vlastní zpracování

2.8 Vybrané činnosti prováděné před sestavením účetní závěrky

Před provedením účetní závěrky je potřeba provést několik operací, které se nazývají účetní uzávěrka. Jde o veškeré operace, které zajišťují, aby do účetního období byly zahrnuty takové náklady a výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí [17].

Inventarizace majetku a závazků

Účetní jednotky pomocí inventarizací zjišťují skutečný stav celého majetku a závazků a ověřují tím, zda zjištěný stav odpovídá stavu, který je uveden v účetnictví. K dosažení ideálního stavu je třeba, aby se skutečný stav rovnal zjištěnému. Pokud se nerovná, jedná se o inventarizační rozdíl. Když je účetní stav vyšší než skutečný, jedná se o manko. Když je nižší jedná se o přebytek [17].

Nejdůležitější částí inventarizace je i inventura, která se rozděluje na inventuru fyzickou a dokladovou. Fyzická inventura se provádí u majetku hmotné povahy. Například přepočítáním, převážením nebo přeměřením. Dokladová inventura se zejména týká nehmotných rozvahových

položek. Provádí se u pohledávek, závazků a takových složek majetku, kde nelze provést fyzickou inventuru [14].

Opravné položky

Vyjadřují dočasné snížení hodnoty majetku, v případě, kdy reálná (tržní) hodnota je nižší než jeho hodnota zachycená v účetnictví. Po skončení důvodu vytvoření opravné položky se musí opravná položka odúčtovat. Pokud účetní jednotka vytváří na snížení hodnoty majetku rezervu, potom již nemůže zároveň na toto snížení tvořit opravnou položku [17].

Kurzové rozdíly

K rozvahovému dni se musí vybrané položky aktiv a závazků vyjádřené v cizí měně přepočíst na domácí měnu kurzem devizového trhu, který vyhláší centrální banka. Během roku si může účetní jednotka vybrat, zda bude používat aktuální denní kurz vyhlášený Českou národní bankou nebo pevný kurz. Po přepočtu se zaúčtují kurzové rozdíly, buď kurzový zisk nebo kurzová ztráta [14].

Rezervy

Vytvářejí se na krytí dlouhodobě existujících rizik spojených s činností účetní jednotky. Rezerva snižuje výsledek hospodaření běžného účetního období ve prospěch budoucích účetních období, kdy nastane určitá hospodářská operace a rezerva bude čerpána. Peněžní prostředky se musí ukládat na samostatný účet v bance a smí se použít jen na účel, na který byli shromažďováni. Částka a období, kdy bude rezerva čerpána nejsou většinou známy. Pokud nenastane riziko, na které byla rezerva vytvořena, musí se rezerva zrušit [12].

Časové rozlišení a dohadné položky

Náklady a výnosy se musí přiřadit k účetnímu období, se kterým věcně a časově souvisí, aby bylo zajištěno věrné a poctivé zobrazení. To se řeší za pomoci časového rozlišení nákladů či výnosů. Při časovém rozlišení je přesně známa částka, účel a období ke kterému se účetní případ vztahuje. Pokud ale neznáme přesnou částku, ale výnos nebo náklad patří do běžného účetního období, musím použít dohadné položky aktivní nebo pasivní. V příštím účetním období po obdržení příslušného dokladu s vyúčtovanou částkou zrušíme dohadnou položku a částku zaúčtujeme na příslušné účty [12].

2.9 Součásti účetní závěrky

Účetní závěrka se skládá ze tří povinných součástí, kterými jsou rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty a příloha, která doplňuje a vysvětluje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Součástí účetní závěrky středních a velkých podniků musí být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu [11].

2.9.1 Rozvaha

Rozvaha je účetním výkazem, který vypovídá o finanční situaci účetní jednotky. Zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku. Hlavní podstatou rozvahy je podávat souhrnně přehled o stavu majetku (aktiv), a to z pohledu jeho složení a zdrojů financování (pasiv) k rozvahovému dni [5].

Ministerstvo financí ČR stanovuje závazný vzor rozvahy, který vychází z bilanční rovnice aktiva se rovnají pasivům a má formu dvoustranné tabulky [5].

Aktiva se člení:

- podle likvidnosti, tj. podle jejich schopnosti a rychlosti přeměnit se na peníze a postupuje od nejméně likvidních k těm hodně likvidním. Málo likvidní majetek je například dlouhodobý majetek a hodně likvidní je krátkodobý finanční majetek,
- v rámci tohoto uspořádání jsou uváděny jednotlivé položky tak, aby výstižně informovali o jednotlivých druzích majetku [5].

Pasiva se člení do dvou skupin:

- vlastní zdroje (vlastní kapitál),
- cizí zdroje (rezervy, úvěry a závazky, které jsou řazeny dle doby splatnosti na dlouhodobé a krátkodobé [5].

V rozvaze jsou aktiva uváděna v běžném účetním období jako brutto hodnota (ocenění nesnížené o oprávky a opravné položky k příslušné majetkové složce), korekce (oprávky a opravné položky) a netto hodnota (rozdíl mezi brutto hodnotou a korekcí). Dále jsou jednotlivé položky aktiv uváděny v netto hodnotách za minulé účetní období. Pasiva jsou uváděna pouze ve stavu běžného a minulého účetního období [5].

Údaje v rozvaze představují stavy majetku k poslednímu dni účetního období zaokrouhlené na celé tisíce Kč. V případě, že podniku netto hodnota aktiv přesahuje 10 mld.

Kč, mohou se jednotlivé položky vykazovat v celých milionech Kč, ale musí tuto skutečnost uvádět ve všech částech účetní závěrky [5].

2.9.2 Výkaz zisků a ztráty

Výkaz zisků a ztráty nám dává informace o finanční výkonnosti účetní jednotky. Rozvádí informace o jedné z nejdůležitějších položek vlastního kapitálu, a to výsledku hospodaření běžného roku. Je ovlivňován změnami rozvahových položek, které jsou zároveň výnosem či nákladem. Výsledovka se vztahuje k určitému časovému intervalu, a to k účetnímu období [5].

Výsledovka obsahuje výnosy a náklady v druhovém nebo účelovém uspořádání. Uvedené mezisoučty rozdělují výsledek hospodaření na provozní a finanční. Náklady a výnosy jsou uvedeny v běžném a minulém účetním období [12].

Výkaz zisků a ztrát je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů s příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů. Jednotlivé stupně charakterizují úroveň hospodaření v provozní hospodářské činnosti a finanční činnosti. Výsledek hospodaření za provozní a finanční činnost včetně daně z příjmů tvoří výsledek hospodaření účetní jednotky za sledované účetní období [14].

2.9.3 Příloha

Příloha k účetní závěrce je nedílnou součástí účetní závěrky podnikatelů. Informuje o všech detailech a podrobnostech o finanční a majetkové situaci účetní jednotky. Jde o informace, které není možné vyčíst přímo nebo je odvodit z rozvahy či výsledovky [14].

Zákon neurčuje závaznou strukturu přílohy, jenom předpokládá sestavení přílohy popisným způsobem nebo ve formě tabulkové, eventuálně jejich kombinací [8].

Na rozdíl od rozvahy a výkazu zisku a ztráty se zde uvádějí i skutečnosti, které mohou nastat a u kterých není ještě přesně známá jejich výše [16].

Obsah přílohy k účetní závěrce v plném rozsahu pro podnikatele se skládá ze tří základních bloků informací:

- *„obecné údaje,*
- *informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování,*
- *doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty“ [8].*

Tato struktura přílohy je univerzální pro všechny kategorie účetních jednotek. Vyhláška akorát upřesňuje rozsah a obsahovou podrobnost uváděných informací, struktura přílohy se však neliší [14].

2.9.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích je jednou z metod finanční analýzy podniku. Podává přehled o peněžních tocích, pro které se používá anglický výraz cash flow [12].

Podává informace o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na provozní, investiční a finanční činnost v průběhu účetního období [1].

Provozní činností se skládá ze základních činností, ze kterých plyne příjem a z ostatních činností, které účetní jednotka nemůže zahrnout mezi finanční nebo investiční činnosti. Investiční činností je například obstarání a vyloučení dlouhodobého majetku z důvodu prodeje, popřípadě činnosti, které souvisejí s poskytováním úvěrů, zápůjček a výpomoci, které nejsou považovány za provozní činnost. Finanční činností jsou takové činnosti, které mají za následek změnu ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých i krátkodobých závazků [15].

Sestavuje se za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období. Je povinně samostatnou součástí účetní závěrky u středních a velkých účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi. Malé a mikro účetní jednotky (bez ohledu na audit) nemají povinnost jej sestavovat [14].

Přehled o peněžních tocích poskytuje informace o:

- „stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku sledovaného období,
- tvorbě peněžních prostředků podle jednotlivých činností,
- užití peněžních prostředků podle jednotlivých činností,
- stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci sledovaného období,
- celkovém peněžním toku za sledované období“ [14].

Peněžními ekvivalenty rozumíme krátkodobý likvidní finanční majetek, který se pohotově přemění za předem známou výši peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládá, že se během krátké doby výrazně změní [15].

Při sestavování cash flow si účetní jednotka může vybrat, jestliže použije nepřímou nebo přímou metodu sestavení výkazu. Přímou metodou se vykazují peněžní toky z investiční

a finanční činnosti, zatímco u provozní činnosti lze použít jak nepřímou, tak i přímou metodu sestavení. Při nepřímé metodě se upraví výsledek hospodaření o nepeněžní operace, změny stavu zásob, pohledávek a závazků a o položky, které patří do finanční a investiční činnosti. Abychom mohli sestavit cash flow přímou metodou, musíme znát přesné peněžní výdaje a příjmy, které u nepřímé metody přesně znát nemusíme [17].

2.9.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Obsahuje rozvahové položky, které jsou součástí vlastního kapitálu a podává informaci o uspořádání těchto položek, informuje o změnách struktury vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Sestavuje se za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období. Pokud nebude sestaven a zařazen jako samostatná součást účetní závěrky, tak se musí informace o změnách vlastního kapitálu uvést v příloze k účetní závěrce [14].

Závazná struktura přehledu o změnách vlastního kapitálu není daná, ale doporučuje se ve formě tabulky, kdy jednotlivé sloupce tvoří položky vlastního kapitálu a jednotlivé řádky představují transakce, které mění výši a strukturu vlastního kapitálu [15].

2.10 Povinnosti následující po sestavení účetní závěrky

Po sestavení účetní závěrky následují i další povinnosti, které musí účetní jednotka provést. Jsou jimi například sepsání výroční zprávy a zprávy o vztazích, nechat ověřit účetní závěrku a výroční zprávu auditorem a v neposlední řadě zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy do sbírky listin obchodního rejstříku [1].

Výroční zpráva

Výroční zprávu jsou povinny vyhotovit účetní jednotky, které mají povinný audit. Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat veřejnost o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Účetní jednotka v ní prezentuje své úspěchy a výroční zpráva se stává vizitkou společnosti. Výroční zpráva musí být ověřená auditorem. Audit zjišťuje, zda obsah výroční zprávy odpovídá údajům v účetní závěrce, a zda výroční zpráva splňuje požadavky, které jsou uvedeny v Zákoně o účetnictví [17].

Výroční zpráva by měla obsahovat následující informace:

- *„o skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,*

- *o předpokládaném vývoji činnosti podniku,*
- *o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,*
- *o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,*
- *o pracovněprávních vztazích,*
- *o tom, zda má podnik organizační složku v zahraničí,*
- *účetní závěrku,*
- *zprávu o auditu“ [17].*

Zpráva o vztazích

Účelem této zprávy je popsat veškerá jednání a úkony ovládané osoby, která jsou ovlivněna specifickými vztahy, jež vyplývají z jejího začlenění do seskupení. Zpráva má podat ucelenou informaci o struktuře dotyčné skupiny i postavení konkrétní společnosti v ní. Statutární orgán ve zprávě o vztazích zároveň zhodnotí výhody a nevýhody plynoucí ze vztahů mezi osobami a uvede, zda převládají výhody nebo nevýhody a jaká z toho pro ovládanou osobu plynou rizika [15].

Audit účetní závěrky a výroční zprávy

Povinný audit znamená ověření řádné, mimořádné, mezitímní i konsolidované účetní závěrky. Auditor ověřuje, jestli účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky k rozvahovému dni. Cílem auditu je získání důkazních informací o skutečnostech a částkách, které jsou uvedeny v účetní závěrce. Audit může vykonávat pouze auditor, který má platné osvědčení Komory auditorů ČR. Ověření auditu podléhá i výroční zpráva a zpráva o vztazích, pokud je účetní jednotka má povinnost sestavovat [15].

Zákon o účetnictví stanoví povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem pro obchodní společnosti a družstva za předpokladu, že akciová společnost dosáhla minimálně jednoho ze tří následujících kritérií a ostatní obchodní společnosti, družstva, podnikající zahraniční osoby a fyzické osoby alespoň dvou:

1. *„aktiva celkem více než 40 mil. Kč, aktivy celkem se rozumí netto aktiva podle výkazu rozvahy, tj. aktiva upravená o opravné položky a oprávký překročí 40 mil. Kč,*
2. *roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč, ročním úhrnem čistého obrátu se rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,*

3. *průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50“ [1].*

Výsledkem auditu je vydání zprávy auditora, ve které auditor sděluje svůj názor na účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích v jedné auditorské zprávě. Smyslem je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky. Nejdůležitější pro uživatele zprávy je výrok auditora. Může vydat tyto výroky:

- **Výrok bez výhrad** – tímto výrokem auditor konstatuje, že nenašel při kontrole účetnictví žádné významné nedostatky. Ve všech ohledech poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti.
- **Zdůraznění skutečnosti** – pomocí tohoto výroku auditor upozorňuje na skutečnost, která je velice důležitá pro správné vyložení účetní závěrky a její zapomenutí by mohlo záporně působit na rozhodování uživatelů účetní závěrky.
- **Výrok s výhradou** – auditor říká, že podle jeho názoru účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti, až na nějakou výjimku, kterou popíše.
- **Záporný výrok** – je vydán, pokud podle auditora účetní závěrka nezobrazuje věrně a poctivě finanční situaci společnosti.
- **Odmítnutí výroku** – auditor neměl příležitost vykonat všechny potřebné činnosti a proto nemohl vydat svůj výrok [15].

Schválení účetní závěrky

Povinností obchodní korporace je svolat valnou hromadu alespoň jednou za účetní období. Úkolem valné hromady je schválit řádnou účetní závěrku nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Součástí valné hromady je i rozhodnutí o rozdělení zisku. Zda bude vyplacen společníkům či převeden do fondů společnosti nebo nerozděleného zisku. Pokud společnost vykáže ztrátu, pak valná hromada rozhodne, jak bude tato ztráta vyrovnána [15].

Zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy

Účetním jednotkám, které se zapisují do obchodního rejstříku, ukládá zákon o účetnictví a zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, aby svoji účetní závěrku a výroční zprávu zveřejnily ve sbírce listin obchodního rejstříku. V případě, že je účetní závěrka a zpráva auditora součástí výroční zprávy, nemusí se ukládat samostatně. Auditované účetní jednotky musí účetní závěrku a výroční zprávu zveřejnit elektronicky do třiceti dnů od splnění

dvou podmínek. První podmínkou je ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem a druhou podmínkou je schválení valnou hromadou. Zveřejnění musí být provedeno nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, a to i bez brání ohledu na audit a schválení či neschválení účetní závěrky nejvyšším orgánem účetní jednotky [14].

2.11 Konsolidovaná účetní závěrka

Obchodní korporace, která je ovládající osobou, musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku za předpokladu, že skupina, ve které stojí v čele, bude splňovat kritéria stanovená zákonem o účetnictví [15].

Tab. 2.2: Kritéria pro skupiny účetních jednotek

Kritéria	MALÁ	STŘEDNÍ	VELKÁ
Aktiva celkem	Do 100 mil. Kč	Do 500 mil. Kč	Nad 500 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	Do 200 mil. Kč	Do 1 mld. Kč	Nad 1 mld. Kč
Průměrný počet zaměstnanců	Do 50	Do 250	Nad 250

Zdroj: [15] – vlastní zpracování

Střední a velká skupina účetních jednotek musí vždy sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Malá skupina sestavuje konsolidovanou účetní závěrku pouze pokud zahrnuje subjekt veřejného zájmu. Konsolidovaná účetní závěrka je povinně auditována [15].

2.12 Zásadní změny v účetnictví od roku 1. ledna 2016

Mezi nejdůležitější změny patřily kategorizace účetních jednotek, nové uspořádání a označování položek v účetních výkazech (rozvaha, výkaz zisku a ztráty), úprava účtového rozvrhu podnikatele, vykazování zřizovacích výdajů, mimořádných nákladů, resp. výnosů a změna metody účtování změny stavu zásob vytvořených vlastní činností.

- Novela zákona o účetnictví zavedla kategorizaci účetních jednotek, a to na mikro, malé, střední a velké. Rozhodující kritéria pro zařazení účetní jednotky jsou hodnota aktiv firmy, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců k rozvahovému dni.
- Rozvahu v plném rozsahu a výkaz zisků a ztrát v plném rozsahu musí sestavovat střední a velká účetní jednotka. Mikro a malá účetní jednotka musí sestavovat

výkaz rozvaha a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu v případě, pokud mají povinnost nechat účetní závěrku zkontrolovat auditorem. V ostatních případech mohou účetní závěrku sestavovat ve zkráceném rozsahu.

- Některé účty z účtového rozvrhu pro podnikatele se přejmenovaly nebo se úplně zrušily. Vznikly také i nové účty. Došlo ke zrušení účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti, účtové skupiny 62 – Aktivace a účtové skupiny 68 – Mimořádné výnosy. Došlo také ke zrušení účtové skupiny 58 – Mimořádné náklady. Místo nich vznikl nový účet v účtové skupině 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, na který se bude účtovat to, co se účtovalo na zrušené skupiny 61 a 62. Účtová skupina 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry se přejmenovala na 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím.
- Došlo ke zrušení účtu 011 – Zřizovací výdaje, který byl v rámci dlouhodobého nehmotného majetku. Pokud účetní jednotka měla na tomto účtu k poslednímu dni účetního období roku 2016 zůstatek, musela jeho hodnotu přeúčtovat na jiný účet, například na účet 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. Mimořádné náklady či výnosy se přesunuly do provozních či finančních nákladů a výnosů.
- Změna stavu zásob vytvořených vlastní činností se začala účtovat na jiný účty. Přírůstky a úbytky zásob se už neúčtují do výnosů, ale na nově vytvořený účet nákladů účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vytvořených vlastní činností a aktivace. Přírůstek zásob se účtuje v jeho prospěch a úbytek na jeho vrub.
- Výsledek hospodaření minulých let se přejmenoval na Jiný výsledek hospodaření minulých let. Patří do vlastního kapitálu a obsahuje rozdíly ze změn účetních metod. Dále se na něj účtují významné opravy při nesprávném účtování, nebo skutečnosti, na které se v minulých účetních obdobích zapomnělo a nezaúčtovali se do nákladů či výnosů. Účetní jednotka popíše použití této položky v příloze účetní závěrky [24].

2.13 Připravovaná rekodifikace účetních předpisů

Od roku 2018 se pracuje na nové koncepci účetní legislativy 2020 – 2030. Jedná se o přípravné činnosti, které směřují k zahájení konkrétních legislativních kroků k vytvoření nového zákona o účetnictví a prováděcích předpisů k němu. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je velmi stabilním zákonem, který nepodléhal

velkým a častým novelizacím. Patří k nejstarším zákonům v České republice. Od roku 2004 je Česká republika součástí Evropské unie, a proto je povinna implementovat mnoho pravidel stanovených právem Evropské unie. Aby mohla Česká republika zajistit srovnatelnost informací vykazovaných účetními jednotkami, musí na zmíněné mezinárodní trendy dokázat reagovat. Proto je žádoucí, aby soustava právních předpisů v oblasti účetnictví nezůstala zastaralá a nevyhovující aktuálním požadavkům uživatelů výstupů z účetnictví [25].

Výstupem je diskuzní materiál, který bude využit jako podklad pro vedení veřejných konzultací a pro efektivní provádění širších odborných konzultací. Materiál sestavili odborníci z akademické sféry a úřednické sféry, a to zejména v identifikaci hlavních okruhů témat, v jejich stručném popisu, příp. komparaci v mezinárodním měřítku, ve shrnutí daného tématu a v návrhu možného způsobu řešení pro potřeby České republiky. Zaznamenáním tohoto názoru a jeho podrobením veřejné diskusi je možné získat kvalitní podklad pro případné další legislativní činnosti, jako je příprava věcného záměru nového zákona o účetnictví a po jeho schválení samotná tvorba nového zákona, resp. nové soustavy právních předpisů v oblasti účetnictví. Na veřejnou konzultaci budou navazovat workshopy pro odbornou veřejnost. Výsledný materiál bude podkladem pro návrh právních předpisů v oblasti účetnictví [25].

3. Účetní závěrka dle IAS/IFRS

Účetní závěrka sestavená dle IFRS se odlišuje od účetní závěrky sestavené podle české účetní legislativy (ČÚL), zejména tím, k jakému účelu je využívána. Hlavním cílem sestavení účetní závěrky podle IFRS je poskytování informací pro ekonomické rozhodování investorů a akcionářů [13].

Použití Mezinárodních účetních standardů českými účetními jednotkami vychází ze zákona o účetnictví. Úprava je obsažena ve dvou ustanovení:

- **§ 19a** – účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy,
- **§ 23a** – konsolidující účetní jednotka, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. Ostatní konsolidující účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku dle IFRS [20].

3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví byli založeny roku 1973 po dohodě účetních organizací, Výborem pro Mezinárodní účetní standardy (IASC), kvůli vývoji jediného souboru vysoce kvalitních globálních účetních standardů, jejichž použití zajistí, aby byly účetní závěrky podniků transparentní a srovnatelné [18].

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou důležitým nástrojem celosvětové harmonizace účetnictví. Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod zkratkou IAS, ale od roku 2003 jsou vydávány pod zkratkou IFRS. Stávající IAS jsou stále v platnosti do té doby, než budou v budoucnu aktualizovány nebo nahrazeny novými IFRS. Mimo standardů jsou ještě vydávány interpretace SIC a IFRIC, které objasňují některá ustanovení konkrétního standardu, nebo reagují na vzniklé nové skutečnosti, které ještě nejsou ve standardech řešeny [18].

IFRS jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví v jednotlivých zemích Evropy a následně i celého světa. Plně se přizpůsobují potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na trh a poskytují informace investorům, majitelům a dalším uživatelům. Řídit se podle IFRS

při sestavování účetní závěrky je povinné pro všechny obchodní společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na veřejně obchodovatelných trzích v členských státech Evropské unie [4].

Dříve docházelo k úpravám a ke zkvalitňování standardů v důsledku sladování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) s účetními standardy vydávanými ve Spojených státech amerických (US GAAP) a potřebami, které vycházejí z praktických aplikací standardů. Byla snaha mezi US GAAP a IFRS odstranit rozdíly a dosáhnout vzájemného spojení obou systémů, které by byly založeny na principech, nikoli na pravidlech. Konvergence mezi IFRS a US GAAP už skončila a dopadla neúspěšně. Nepovedlo se úplně sladit tyto dva systémy, a tak se stále požadavky IFRS a US GAAP liší [18].

3.2 Vývoj zavedení IFRS v České republice

Zavedení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v České republice proběhl ve čtyřech krocích. První krok byl již učiněn v roce 2001, když novela zákona o účetnictví, která nabyla účinnosti dne 1. ledna 2002 stanovila, že účetní jednotky, kromě sestavení účetní závěrky podle zákona, mohou poskytovat účetní záznamy sestavené podle Mezinárodních účetních standardů nebo jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad [6].

Druhým krokem v roce 2003, byla novela zákona o účetnictví, která byla účinná dnem vstupu České republiky do Evropské unie, tj. dnem 1. května 2004. Novela stanovila, že společnosti, které se řídí českým právem, sestavují své konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS, pokud jejich cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli státu EU. Ostatní společnosti řídící se českým právem mohou používat IFRS při sestavení svých konsolidovaných účetních závěrek a společnosti, které se řídí právem České republiky sestavují své individuální účetní závěrky v souladu s IFRS, pokud jejich cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu v EU [6].

Třetí krok rozšířil okruh dalších jednotek, které mohou použít IFRS, a to s účinností dnem 1. ledna 2011. Jedná se o dceřiné společnosti, které pokud jsou zahrnuty do konsolidace mateřské společnosti, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, mohou sestavovat své individuální účetní závěrky podle IFRS, anebo o mateřské společnosti, které dobrovolně sestavují konsolidované účetní závěrky podle IFRS, tak také mohou sestavit své individuální účetní závěrky podle IFRS. Nejvyšší orgán účetní jednotky rozhoduje o tom, od kterého účetního období bude společnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS [6].

Poslední čtvrtý krok nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2018. Členské státy EU mohou povolit nebo vyžadovat účtování, ocenění a zveřejnění finančních nástrojů v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví přijatými podle nařízení Evropského parlamentu a rady. Týká se to zejména bank a jiných finančních institucí [6].

3.2.1 Odlišné pojetí mezi českou účetní legislativou s IFRS

Rozdíl mezi IFRS a českou účetní legislativou vychází z toho, že oba účetní systémy jsou založeny na jiných zásadách a prioritách. Česká účetní legislativa je spíše založena na závazných pravidlech, zatímco Mezinárodní standardy účetního výkaznictví na principech [13].

3.3 Koncepční rámec IFRS

Důležitou částí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je Koncepční rámec, který je základním teoretickým východiskem pro IFRS. Koncepční rámec není sám o sobě standardem, ale je souhrnem obecně platných principů, které jsou nezbytným východiskem pro přípravu a pochopení účetních pravidel a požadavků zahrnutých do konkrétních standardů a interpretací. Obecně platí, že by žádné účetní pravidlo nemělo být v zásadním rozporu s obsahem koncepčního rámce, ale mělo by z něj vycházet. Pokud nastane rozpor mezi koncepčním rámcem a standardem, tak má přednost úprava vyžadovaná konkrétním standardem [19].

V roce 2018 Rada pro mezinárodní účetní standardy zveřejnila novelizovaný Koncepční rámec pro účetní výkaznictví [22].

Nový koncepční rámec se skládá z 8 kapitol:

1. cíl obecného účetního výkaznictví,
2. kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací,
3. účetní závěrka a vykazující účetní jednotka,
4. součásti účetní závěrky,
5. vykazání a odúčtování,
6. ocenění,
7. sestavování a zveřejnění,
8. pojetí kapitálu a uchování kapitálu [22].

Cíl obecného účetního výkaznictví

Cílem obecného účetního výkaznictví je informovat uživatele účetní závěrky o finanční situaci účetní jednotky. Tyto informace jsou užitečné pro stávající i budoucí investory, poskytovatele úvěrů a jiné věřitele při rozhodování, zda dané účetní jednotce poskytnout nějaké zdroje [22].

Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací

Informace uvedené v účetní závěrce by měly mít následující kvalitativní vlastnosti:

- **relevance** – informace je významná, pokud by její neuvedení v účetní závěrce, nebo její chybné uvedení, ovlivnilo ekonomická rozhodnutí uživatelů, provedená na základě účetních informací. Součástí relevance je požadavek na opatrnost, čímž se rozumí určitý stupeň obezřetnosti při posuzování prováděném v nejistých podmínkách,
- **věrné zobrazení** – aby byla informace užitečná, musí věrně zobrazovat jev, který zobrazovat má. Věrné zobrazení musí být do maximální možné míry kompletní, nezaujaté a bezchybné,
- **srozumitelnost** – všechny informace uváděné v účetní závěrce musí být pro uživatele snadno pochopitelné při dostatečných znalostích o podnikatelských a ekonomických aktivitách a o účetnictví,
- **průkaznost** – informace obsažené v účetních výkazech nesmí obsahovat žádnou závažnou chybu nebo zkreslení, to znamená, že se na ni můžou uživatelé spolehnout. Spolehlivá informace je taková, která podává věrný a poctivý obraz, zobrazuje podstatu a ekonomickou realitu, je nestranná, je úplná a předložená v souladu se zásadou opatrnosti, kdy nejsou ani nadhodnocovány ani podhodnocovány jednotlivé položky účetních výkazů,
- **srovnatelnost** – uživatelé musí mít možnost srovnat účetní závěrky nějakého podniku v průběhu času nebo s porovnáním s jiným podnikem. Této srovnatelnosti je dosaženo dodržováním účetních pravidel a vykazování položek stejně u jedné účetní jednotky v průběhu času, tak i v jednom účetním období u různých účetních jednotek,
- **včasnost** – informace jsou uživatelům k dispozici včas, aby mohly na jejich základě ovlivnit svoje rozhodování [18].

Účetní závěrka a vykazující účetní jednotka

Tato kapitola definuje cíl účetní závěrky, jímž je poskytnout informace o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech účetní jednotky. Tyto informace jsou užitečné pro uživatele účetní závěrky při posuzování možnosti budoucího přílivu peněžních prostředků účetní jednotce, a i při posuzování řízení zdrojů účetní jednotky ze strany vedení účetní jednotky [22].

Koncepční rámec stanovuje, že účetní závěrka je sestavena z pohledu účetní jednotky jako celku, nikoliv z pohledu konkrétní skupiny investorů, poskytovatelů úvěrů či jiných věřitelů. Účetní závěrka je sestavena za předpokladu časově neomezeného trvání účetní jednotky a její schopnosti pokračovat ve své činnosti i v dohledné budoucnosti. Nově obsahuje definici vykazující účetní jednotky. Jedná se o účetní jednotku, která se rozhodla nebo je její povinností sestavit účetní závěrku [22].

Účetní závěrka mateřské společnosti je nově nekonsolidovanou účetní závěrkou. Účetní závěrka skupiny se označuje jako konsolidovaná účetní závěrka. Užitečné informace poskytne uživatelům spíše konsolidovaná než nekonsolidovaná účetní závěrka, proto je spíše preferována konsolidovaná účetní závěrka [22].

Součásti účetní závěrky

Koncepční rámec definuje základní prvky účetní závěrky a postupy používané při jejich zachycování a oceňování. Základními prvky určující finanční situaci podniku jsou aktiva, závazy a vlastní kapitál. Výkonnost podniku určují výnosy a náklady [18].

„Části týkající se **finanční pozice** jednotky jsou tyto:

- **aktiva:** *současný ekonomický zdroj ovládaný účetní jednotkou v důsledku událostí v minulosti. Ekonomický zdroj označuje právo, jež má potenciál generovat ekonomický užitek [22],*
- **závazky:** *současná povinnost účetní jednotky převést ekonomický zdroj v důsledku událostí v minulosti [22],*
- **vlastní kapitál:** *vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků.*

Části týkající se **výkonnosti** jednotky jsou tyto:

- **výnosy:** *výnosy zvyšují ekonomické užitky během účetního období zvyšováním aktiv či snižováním závazků; rozlišují se výnosy v užším smyslu a zisky v užším smyslu; výnosy v užším smyslu představují například tržby z prodeje, poplatky,*

úroky, dividendy, licenční poplatky a nájemné; zisky v užším smyslu představují například zisky z prodeje aktiv, nerealizované zisky (například z přecenění cenných papírů nebo ze zvýšení účetní hodnoty aktiv),

- ***náklady***: náklady snižují ekonomické užítky během účetního období snižováním aktiv či zvyšováním závazků; rozlišují se náklady v užším smyslu a ztráty v užším smyslu; náklady v užším smyslu představují například náklady na prodej, mzdy a odpisy; ztráty v užším smyslu představují například ztráty z pohrom, ztráty z prodeje aktiv nerealizované ztráty a kurzové ztráty [9]. “

Vykázání a odúčtování

Kritéria pro vykazování vyžadují, aby účetní jednotka vykázala aktivum nebo závazek a jakýkoliv související výnos, náklad nebo změnu vlastního kapitálu, pokud toto vykázání poskytne uživatelům účetní závěrky relevantní informace a věrné zobrazení související transakce. Koncepční rámec se zabývá dvěma situacemi. Nejistotou, zda aktivum nebo závazek existují, a situací, kdy aktivum nebo závazek existují, ale pravděpodobnost zvýšení nebo snížení ekonomického užitku je nízká. V obou případech koncepční rámec nezakazuje vykázání těchto položek v rozvaze, ale požaduje jejich detailní popis v příloze [23].

Aby bylo možné aktivum nebo závazek vykázat, je třeba ho ocenit. Celá řada ocenění je provedena na základě odhadů, poté tato ocenění jsou spojena s určitou mírou nejistoty [23].

Odúčtováním se rozumí odstranění celého nebo části vykázaného aktiva nebo závazku z výkazu o finanční pozici. Důvodem u aktiv je ztráta kontroly nad daným aktivem nebo jeho částí a u závazku situace, kdy účetní jednotka již nemá závazek, celý nebo jeho část [26].

Cílem odúčtování je věrné zobrazení veškerých aktiv a závazků, které zůstaly po provedení transakce, jež vedla k odúčtování, tak i změny aktiv a závazků účetní jednotky v důsledku této transakce [23].

Ocenění

Koncepční rámec člení oceňovací základny do dvou skupin, oceňovací základny založené na historických nákladech a oceňovací základny založené na běžných hodnotách:

- **historická cena** – vychází z informací odvozených z ceny transakce či jiné události, která vedla ke vzniku aktiva, závazku, výnosu nebo nákladu,
- **běžná hodnota** – ocenění běžnou hodnotou poskytuje informace o aktivech a závazcích a souvisejících nákladech a výnosech na základě aktualizovaných

informací, které existují k datu ocenění. Běžná hodnota zahrnuje reálnou hodnotu, hodnotu z užívání (v případě aktiv) a vypořádací hodnotu (v případě závazků) a běžnou cenu [26].

- **Reálná hodnota** – cena, která byla k datu ocenění získána z prodeje aktiva nebo zaplacená za převod závazku v rámci běžné transakce mezi účastníky trhu.
- **Hodnota z užívání** – současná hodnota peněžních toků nebo jiných ekonomických užitků, které budou podle očekávání společnosti získány z užívání aktiva a z jeho vyřazení.
- **Vypořádací hodnota** – současná hodnota peněz nebo jiných ekonomických užitků, které je společnost podle svého očekávání povinna převést při vypořádání závazku.
- **Běžná cena** – běžná cena aktiva je pořizovací cena ekvivalentního aktiva k datu ocenění, která obsahuje protihodnotu, kterou by bylo nutno zaplatit k datu ocenění, plus transakční náklady, které by k tomuto datu vznikly. Běžná cena závazku je protihodnota, která by byla získána proti ekvivalentnímu závazku k datu ocenění, minus transakční náklady, které by k tomuto datu vznikly [26].

Sestavování a zveřejňování

Tato kapitola koncepčního rámce popisuje požadavky, které určují, jaké informace jsou uvedeny v účetní závěrce a jak by tyto informace měly být sestaveny a zveřejněny. Primárním zdrojem informací o výkonnosti společnosti je výkaz zisků a ztrát. Vykazování určitých položek v ostatním úplném výsledku je spíše výjimkou [23].

Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Koncepční rámec rozlišuje dvě základní pojetí kapitálu, které vedou k různému ocenění vlastního kapitálu vloženého do podnikání. Následně také ovlivňují způsob vyjádření a kvantitativní úroveň zisku. IFRS z těchto dvou pojetí kapitálu odvozuje dvě koncepce uchování kapitálu [13].

- **Uchování finančního kapitálu** – většina účetních jednotek používá toto pojetí, kdy kapitál představuje čistá aktiva/vlastní kapitál účetní jednotky. Podnik dosahuje zisku, pokud je vlastní kapitál na konci období vyšší než na jeho

začátku a tento zisk jde vyjádřit buď v nominálních hodnotách nebo v přepočtu na současnou kupní sílu [13].

- **Uchování produkčního kapitálu** – podle tzv. fyzického pojetí kapitálu, kdy kapitál představuje například provozní kapacitu, je za kapitál považována produkční kapacita účetní jednotky založená například na jednotkách výroby za určitý časový interval. Podnik dosáhne zisku, když fyzická produkční kapacita na konci období převyší fyzickou produkční kapacitu na začátku období, která je vyjádřena objemem aktiv a vyžaduje, aby aktiva byla oceňována na úrovni běžných cen [13].

3.4 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Tento standard je velice důležitý pro všechny podniky, které přecházejí na sestavování účetní závěrky podle IAS/IFRS ze zákona nebo dobrovolně. Ze zákona jde o všechny emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Tyto podniky musí mít všechny své účetní závěrky zpracovány v souladu s IFRS. První účetní závěrka společnosti podle IFRS musí obsahovat minimálně dvě účetní období. Pokud tedy společnost přechází například k 31.12. 2018, musí její první účetní závěrka podle IFRS obsahovat výkazy za účetní období roku 2018 a 2017. Zahajovací rozvaha k 1.1.2017 musí být také sestavena podle IFRS [4].

Při použití tohoto standardu je povoleno celkem osmnáct volitelných výjimek a pět povinných výjimek z aplikace ostatních IAS/IFRS. Povinné výjimky zakazují retrospektivní aplikaci některých ustanovení jiných standardů [4].

Povinné výjimky:

- finanční aktiva a závazky se nevykáží v zahajovací rozvaze. Není povolena zpětná aplikace pro všechny finanční aktiva a závazky účtované před 1.1.2004 podle standardu IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování,
- zahajovací rozvaha nebude zohledňovat zajištění, pokud nebude splňovat požadavky standardu IAS 39. Účetní jednotka musí ocenit všechny deriváty v reálné hodnotě a eliminovat všechny ztráty a zisky, které vznikly z derivátů a dříve vykazované jako součástí závazků anebo aktiv,
- účetní jednotka musí posoudit, jestli finanční aktiva splňují kritéria dle IFRS 9 k jejich ocenění zůstatkovou hodnotou k datu přechodu na IFRS, pokud ano, tak se musí zůstatkovou hodnotou ocenit,

- podle vyjádření minoritních kapitálových účastí musí být splněny požadavky standardu IAS 27 – Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka, které se týkají požadavků na rozdělení souhrnného výsledku hospodaření mezi minoritní a majoritní účastí, vyjádření změn v majoritní účasti, která nepředstavuje ztrátu kontroly, a naopak vyjádření změn, které jsou spojeny se ztrátou kontroly,
- v případě vložených derivátů je potřeba v souladu s IFRS 9 – Finanční nástroje posoudit, zda se daný derivát musí oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat na základě podmínek, které k datu uzavření smlouvy už existovaly [4].

Volitelné výjimky jsou například:

- předchozí podnikové kombinace se nemusejí přepracovávat a touto možností se ruší povinnost zpětného uplatnění standardu IFRS 3 – Podnikové kombinace. Pokud se společnost rozhodne zpětně použít tento standard, pak tak musí učinit ve všech případech,
- dlouhodobý majetek je možné přecenit na úrovni reálné hodnoty, která se pak pokládá za pořizovací cenu. Jedná se o dlouhodobý majetek typu pozemků, budov, zařízení, investic do nemovitostí, nehmotných aktiv, která splňují kritéria standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva a kritéria pro jejich ocenění. U aktiva z průzkumu a vyhodnocení nerostných zdroje je možné ponechat hodnotu podle předchozích účetních pravidel,
- zaměstnanecké požitky mohou být zaúčtovány v souladu s předchozími předpisy, a ne podle IFRS, ale za podmínky, že tento přístup musí být použit pro všechny plány definovaných požitků,
- kumulativní kurzové rozdíly, které vznikly z přepočtu cizí měny u konsolidovaných podniků mohou být převedeny do nerozdělených zisků,
- v individuální účetní závěrce mateřské společnosti může být pořizovací cena investice do dceřiného podniku stanovena buď pořizovací cenou dle požadavků IFRS, nebo v ceně, ve které byla vykazována v předešlém účetnictví, anebo jako reálnou hodnotu k datu prvního uplatnění IFRS,
- ocenění aktiv a závazků dceřiných společností, přidružených a společných podniků nemusí být přepracováno v samostatné účetní závěrce, pokud na IFRS přechází dříve či později jak mateřská společnost,
- a další [4].

3.4.1 Úpravy zahajovací rozvahy

Každá účetní jednotka, která přechází na sestavování své účetní závěrky podle IFRS, tak musí provést úpravy ve své zahajovací rozvaze. Jedná se o zařazení, vyřazení a reklasifikaci aktiv a závazků. Veškeré úpravy se zaúčtují proti nerozděleným ziskům minulých let [13].

- **Zařazení** některých nových aktiv a závazků, jejichž uznání je vyžadováno IFRS například:
 - aktiv a závazků, které plynou z finančního leasingu u nájemce,
 - všech finančních derivátů včetně vložených derivátů,
 - odložených daňových aktiv a závazků vykazovaných v souladu s IAS 12 – Daně ze zisku,
 - rezerv, které vyžaduje IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, pokud je společnost podle předchozích principů netvořila (např. rezerva na nevýhodné smlouvy, vyřazení aktiva z provozu, vyřešení soudních sporů, na restrukturalizaci, apod.).
- **Vyřazení** aktiv a závazků z rozvahy, které IFRS nepovoluje například:
 - výzkumu ve vlastní režii,
 - školení zaměstnanců,
 - reklamy a propagace,
 - výdajů na přesídlení společnosti,
 - pohledávek za náhrady škod a jiných pohledávek, které nejsou dostatečně jisté,
 - rezerv na obecná rizika nebo budoucí provozní ztráty,
 - technického zhodnocení, které nesplňuje definici podle IFRS,
 - majetku, který přestal splňovat definici aktiv.
- **Reklasifikace** aktiv a závazků, jenž byly vykázány jako jiný typ aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu dle pravidel, které podnik doposud používal a bude je vykazovat i nadále podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ale pod odlišným názvem nebo v jiné části rozvahy [13].

3.4.2 Postup prvního převodu na IFRS

Při prvním převodu účetní jednotky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je vhodné rozdělit práci do několika stádií:

1. Příprava účetní jednotky na první převod.
2. Analýza účetní závěrky sestavené podle české účetní legislativy.
3. Analýza problémů, které nejsou zařazeny v českých účetních výkazech.
4. Vytyčit hranice významnosti pro první přechod.
5. Detailní zjištění peněžních částek u převáděných položek.
6. Stanovení oceňovacích základů a účetních politik.
7. Samotný převod účetní závěrky na IFRS.
8. Sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví včetně přílohy [13].

3.5 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Tento standard se věnuje obecným požadavkům, které jsou kladeny na sestavení účetní závěrky podle IFRS. Zabývá se základními požadavky na sestavení a obsah účetní závěrky a nezabývá se konkrétnostmi jednotlivých oblastí, protože pro ně jsou věnovány samostatné standardy. Obsahuje především požadavky na obsah rozvahy, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu o změnách vlastního kapitálu a komentáře, ale výkazem o peněžních tocích se zabývá IAS 7 – Výkaz peněžních toků. IAS 1 úzce navazuje na koncepční rámec, který rozvádí některé zásady a předpoklady sestavení účetních výkazů. Cíl standardu je sjednotit požadavky na obsah a zajištění srovnatelnosti účetní závěrky mezi podniky, tak i jednoho podniku v čase. Standard je aplikován na individuální i konsolidované účetní závěrky. Požadavky tohoto standardu musí dodržovat, bez výjimky, všechny účetní jednotky, jejichž závěrka je sestavena v souladu s IFRS. Standard IAS 1 se nevztahuje povinně na mezitímní účetní závěrku, tou se zabývá IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví [3].

Účetní jednotka je povinna jednou za rok předložit úplný soubor všech finančních výkazů. Pokud se vykazované období mění tak, že účetní období je delší nebo kratší než jeden rok, musí zveřejnit důvody, proč se tomu tak stalo, že předložené částky nejsou zcela srovnatelné. Předpokládá se, že účetní závěrka bude zveřejněna každoročně. Nejběžnější časové období pro sestavení účetní závěrky je jeden rok. Pokud však z praktických důvodů někteří subjekty upřednostňují vykazování, například za období 52 po sobě následujících týdnů, IAS 1 nevylučuje [10].

Účetní závěrka podle IFRS zahrnuje:

- výkaz o finanční situaci ke konci účetního období,
- výkaz o finanční výkonnosti,

- výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období,
- výkaz o peněžních tocích za účetní období,
- komentář k účetní závěrce [10].

3.5.1 Výkaz o finanční situaci ke konci účetního období

Rozvaha neboli výkaz o finanční situaci je přehled o stavu majetku, který podnik využívá ke své podnikatelské činnosti a zdrojů jejich financování. Společnosti si smí vybrat, jestli sestaví rozvahu horizontálně, která umožňuje vykazat celkovou bilanční sumu, nebo vertikálně, při které je preferováno hledisko likvidity. Společnost musí ve své rozvaze rozlišit krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky [13].

Krátkodobá aktiva jsou taková, která jsou držena za účelem obchodování, očekává se, že budou realizována, držena k prodeji nebo určena na spotřebu v normálním běhu provozního cyklu, budou realizována do 12 měsíců od rozvahového dne nebo představují peníze nebo peněžní ekvivalent, který není omezeno na dobu delší jak 12 měsíců od rozvahového dne. Dlouhodobá aktiva jsou všechna ostatní, která nevyhovují kritériím pro krátkodobá aktiva. Je pro ně typická využitelnost po dobu více jak 12 měsíců a lze je rozlišit na hmotná, nehmotná a finanční [7].

Závazek je krátkodobý, pokud se očekává, že bude vypořádán v průběhu normálního provozního cyklu, je držen za účelem obchodování, má dobu splatnosti menší jak 12 měsíců nebo podnik nemá bezpodmínečné právo odložit splatnosti závazku na dobu delší jak 12 měsíců od rozvahového dne. Ostatní závazky, které nevyhovují výše uvedeným podmínkám jsou dlouhodobé závazky [19].

Většinou účetní jednotky ve výkazu o finanční situaci zveřejňují souhrnné údaje a podrobně je uvedou v příloze účetní závěrky. IAS 1 obsahuje seznam položek, které musí být v rozvaze uvedeny samostatně:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investiční nemovitý majetek,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice zaúčtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,

- peníze a peněžní ekvivalenty,
- celková aktiva držená k prodeji,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- závazky a pohledávky ze splatné,
- závazky a pohledávky z odložené daně,
- závazky související s aktivy zahrnuté do vyřazovacích skupin klasifikovaných jako držené k prodeji,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a
- vlastní kapitál a fondy připadající většinovým vlastníkům mateřské společnosti [7].

3.5.2 Výkaz o finanční výkonnosti

Výkaz o úplném výsledku, dříve výkaz zisků a ztrát neboli výsledovka, zobrazuje finanční výkonnost podniku. Přestavuje přehled výnosů a nákladů za sledované období, které mají vliv na vlastní kapitál, až na transakce realizované mezi vlastníky a podnikem, protože k vykazání vlastnických transakcí slouží následující výkaz o změnách vlastního kapitálu. Výkaz úplného výsledku se skládá ze dvou částí. První část je výkaz zisků a ztrát a druhá část je ostatní úplný výsledek hospodaření. Tyto části se prezentují dvěma způsoby. Prvním způsobem je v rámci jednoho výkazu, a to výkazu o úplném výsledku hospodaření obsahující náklady a výnosy, které tvoří výsledek hospodaření i přínosy a újmy zachycené kapitálovým způsobem. Druhý způsob je v rámci dvou výkazů. První výkaz je výsledovka, kde jsou zachyceny účetní případy, který ovlivňují výsledek hospodaření a druhý je výkaz o úplném výsledku, který vykazuje kapitálové transakce, tedy ostatní úplný výsledek hospodaření [19].

Podobně jako u rozvahy, jsou standardem dané položky, které musí být vykázány na samostatných řádkách výkazu:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíly zisků a ztrát přidružených a společných podniků oceňovaných ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- výsledek hospodaření z ukončovaných činností po zdanění,

- zisky nebo ztráty z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků, které jsou drženy k prodeji v důsledku ukončovaných činností,
- celkový výsledek hospodaření [3].

Standard IAS 1 neurčuje jakou formu má výkaz mít, ale zabývá se tím Čtvrtá směrnice rady Evropského parlamentu. Existují čtyři možné verze výsledovky. Horizontální forma se členěním nákladů a výnosů podle druhu nebo podle účelu, a vertikální se členěním výnosů a nákladů také podle druhu nebo účelu [3].

3.5.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období

Tento výkaz prvotně řeší detailnější zveřejnění všech transakcí s vlastníky, které vedou ke zvýšení či snížení vlastního kapitálu. Například emise nového kapitálu a s ním související transakční náklady, které snižují kapitál. Aby byl výkaz úplný, musí převzít hodnotu výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku, které ale pouze uvede a už nijak blíže nespecifikuje. Uspořádání a forma položek ve výkazu je různorodá. Podniky si mohou formu vybrat, ale nejčastější je výkaz o změnách vlastního kapitálu formou tabulky, kde sloupce tvoří jednotlivé položky vlastního kapitálu. Řádky tvoří události a účetní operace, které mají vliv na jejich změnu v časové posloupnosti od začátku srovnávaného období až k rozvahovému dni [19].

Stejně jako u výkazu o finanční situaci i u výkazu o úplném výsledku hospodaření, tak i v případě výkazu o změnách vlastního kapitálu jsou dané položky, které je nutné vykázat přímo ve výkazu anebo je možnost je uvést buď ve výkazu či v komentáři k účetní závěrce [3].

Účetní jednotka musí ve výkazu vykázat:

- celkový vliv změn v účetních pravidlech a oprav zásadních změn na každou položku vlastního kapitálu,
- kapitálové transakce s vlastníky, výplaty z vlastního kapitálu vlastníkům se musí uvést zvlášť,
- nerozdělený zisk a ztrátu, kde musí uvést zůstatek na začátku období, zůstatek k datu účetní závěrky a pohyby za dané období,
- analýzu pohybu na začátku a na konci účetního období pro každou třídu vlastního kapitálu a pro všechny fondy [18].

3.5.4 Výkaz o peněžních tocích za účetní období

Jako jediný výkaz z účetní závěrky je řešen vlastním standardem IAS 7 – výkaz o peněžních tocích, a ne standardem IAS 1. Výkaz o peněžních tocích udává vývoj peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu celého účetního období. Povinnost sestavovat výkaz peněžních toků mají všechny typy podniků, pokud sestavují účetní závěrku v souladu IFRS. Výkaz je členěn do tří kategorií. Peněžní toky z provozní činnosti, z investiční činnosti a z financování. Provozní činnost zahrnuje hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní aktivity, které nepatří do investiční činnosti ani do financování. Investiční činnost představuje nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a financování zahrnuje činnosti, které vedou ke změnám hodnoty a struktury vlastního kapitálu a závazků podniku [3].

Pro sestavení výkazu je možné použít dvě metody, přímou nebo nepřímou metodu. Metoda přímá uvádí ve výkazu hlavní kategorie hrubých peněžních příjmů a výdajů, které se týkají peněžních příjmů od odběratelů nebo výdajů od dodavatelů či zaměstnanců. Naopak nepřímá metoda zobrazuje čisté peněžní toky z provozní činnosti, které se získají úpravou zisku a ztráty před zdaněním o dopady nepeněžních transakcí, časového rozlišení a o dopady, které nejsou spojeny s investiční činností nebo financováním. IFRS preferuje přímou metodu, protože obsahuje informace, které mohou být využity při odhadování budoucích peněžních toků a které nepřímá metoda neuvádí. A zároveň přímá metoda zobrazuje skutečnou výši přijatých a vyplacených peněžních prostředků. IAS 7 ponechává účetní jednotce možnost volby, mezi přímou a nepřímou metodou, ale v praxi se nejvíce využívá nepřímá metoda. Zároveň IFRS nestanovuje povinný formát výkazu, jen v dodatku ke standardu uvádí příklad, jak by výkaz mohl vypadat za použití obou metod [13].

3.5.5 Komentář k účetní závěrce

Příloha neboli komentář k účetní závěrce je velmi podrobný a rozsáhlý výkaz, který je součástí účetní závěrky. Informuje o tom, jaké standardy byly využity k sestavení účetní závěrky a podává informace o specifických účetních pravidlech, které společnost zvolila a aplikovala pro důležité transakce a události. Zveřejňuje informace, které požaduje IFRS, a které nejsou uvedeny v ostatních účetních výkazech a vysvětluje informace, které nebyly přímo uvedeny v účetních výkazech, ale jsou důležité pro věrné zobrazení [13].

Nejčastěji jsou informace sdělovány v komentáři k účetní závěrce v tomto pořadí:

- prohlášení o shodě s IFRS,
- souhrnná informace o použitých účetních pravidlech,

- doplňující informace k jednotlivým položkám účetní závěrky,
- ostatní informace o účetní jednotce [3].

3.5.6 Konsolidovaná účetní závěrka

Touto problematikou se zabývá standard IFRS 10, který určuje povinnosti účetních jednotek v oblasti přípravy a realizace konsolidované účetní závěrky. Ta se musí sestavovat, když účetní jednotka má kontrolu nad jednou nebo více jiných účetních jednotek. Kontrolu podnik získá, když má moc nad podnikem, do kterého investoval, a má možnosti řídit jeho aktivity, které významně ovlivňují jeho výnosy. Dále má-li práva na variabilní výnosy ze své investice anebo má schopnost využít své moci k ovlivnění svých výnosů z investice [7].

3.5.7 Porovnání účetní závěrky podle IFRS a ČÚL

Podle ČÚL nemusejí všichni společnosti sestavovat výkaz o změně vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích, zatímco účetní výkazy podle IFRS je obsahovat musí. V českých normách je stanoven povinný formát jednotlivých částí účetní závěrky, až na přílohu a přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní výkazy dle IFRS předepsanou normu nemají, mají pouze vyčet povinných položek. Základní rozdělení aktiv a závazků ve výkazu o finanční situaci je na aktiva a závazky krátkodobé a dlouhodobé. Podle ČÚL se dlouhodobá aktiva ještě dále dělí na hmotná, nehmotná a finanční. Podle IFRS se dlouhodobá pohledávka vykazuje v rámci dlouhodobých aktiv, ale podle české účetní legislativy je dlouhodobá pohledávka v oběžných aktivech. Aktiva se v české rozvaze vykazují současně v hodnotách brutto, netto a také se uvádí korekce. Ve výkazech dle IFRS jsou aktiva vykazována v čisté účetní hodnotě. Výkaz úplného výsledku je také odlišný, ČÚL nevyžaduje sestavení úplného výsledku, ale pouze sestavení samostatného výkazu – výsledovky. Komentář k účetní závěrce je v IFRS mnohem více podrobnější, než je tomu v české legislativě. Účetní výkazy dle IFRS jsou stručnější a podrobněji popsány jsou až v komentáři. Česká účetní legislativa vychází ze zákona, vyhlášky a standardů, zatímco Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vychází pouze z koncepčního rámce [13].

3.6 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Standard se použije při výběru a použití účetních pravidel, účtování o změnách účetních pravidel, o změnách v účetních odhadech a o opravě chyb. Účetní pravidla jsou stanovena

jednotlivými standardy a jejich interpretací. Pravidla se použijí pouze na transakce, které jsou významné. Nejdříve se použijí ustanovení konkrétního standardu, pokud daná transakce ve standardu není ošetřena, použije se koncepční rámec. Pokud nelze použít standard ani koncepční rámec, použijí se aktuální pravidla stanovená ostatními orgány [18].

Změna účetních pravidel

Podnik přistoupí ke změně účetního pravidla, pokud změnu vyžaduje nový či novelizovaný standard. Účetní závěrka po změně podá spolehlivější obraz o finanční situaci podniku. Změna se zachytí retrospektivně, to znamená, že účetní pravidla jsou aplikována, jako by byla používána podnikem vždy. Pokud nejde vyčíslit dopad změny nového účetního pravidla v konkrétním období, tak se dané pravidlo použije od začátku období, ve kterém se podniku podaří dopady vyčíslit. Veškeré informace a dopady, které souvisejí s danou změnou, podnik zveřejní ve své účetní závěrce [18].

Změna v účetních odhadech

Změna účetního odhadu vzniká ze zjištění nových informací nebo nového vývoje okolností, ze kterých odhad vychází. Nejedná se o chybu, protože v minulosti na základě známých skutečností ke chybě nedošlo. V účetnictví se odhad používá velmi často, pro sestavení účetní závěrky je nezbytný, ale nesmí snižovat její spolehlivost. Odhady se musí měnit na základě vývoje okolností a předpokladů. Když je obtížné rozeznat, zda se jedná o změnu účetních pravidel, nebo o změnu účetního odhadu, použije se změna v účetním odhadu. Změny jsou v účetnictví zachyceny prospektivně, tedy v účetním období, kdy k dané změně odhadu došlo. Změny se účtují do nákladů či výnosů běžného účetního období. Rozsah změn i příčiny vzniku změny se musí zveřejnit. Pokud se změna projeví i následujících letech, zveřejní účetní jednotky i očekávané dopady do budoucna [3].

Oprava chyby

Chyby vzniknou na základě matematické chyby, špatného použití účetních pravidel, přehlédnutí či nesprávně vysvětlenou skutečností. Pokud se chyba vyskytuje v minulých účetních závěrkách, je nutné chybu opravit retrospektivně, protože nelze danou účetní závěrku považovat za spolehlivou. Chyba by neměla ovlivnit výsledek hospodaření v roce zjištění, ale v roce, kdy chyba nastala [18].

Srovnání IAS 8 s českou účetní legislativou

Účtování dopadů oprav významných chyb a změn účetních metod za minulá období se podle české účetní legislativy zaúčtuje na účet jiný výsledek hospodaření minulých let, který se vykazuje v rámci vlastního kapitálu. Změny v účetních odhadech jsou účtovány do výnosů či nákladů běžného účetního období stejně jako podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví [21].

3.7 IAS 10 – Události po rozvahovém dni

Mezi rozvahovým dnem a dnem schválení a zveřejnění účetní závěrky uběhne dlouhý čas, ve kterém může dojít k řadě událostí, které by byly pro uživatele účetní závěrky významné. Společnost, aby poskytovala relevantní a spolehlivé informace v účetní závěrce musí o tyto události upravit stávající výkazy nebo zveřejnit v komentáři k účetní závěrce. Existují dva typy událostí. Prvním typem je událost, která již existovala k rozvahovému dni. Druhý typ je událost, která vznikla nově po rozvahovém dni, nejdéle však do dne schválení a zveřejnění účetní závěrky [3].

O události, která už existovala před rozhodným dnem, se buď musí upravit vykazované položky v rámci účetní závěrky, nejčastěji pomocí zpřesnění odhadu hodnoty rezerv, tvorbou opravných položek k pohledávkám či k zásobám, nebo se vykáží nové položky v účetních výkazech. Pokud se stane, že společnost nesplnila předpoklad dalšího trvání účetní jednotky, musí přepracovat svoji účetní závěrku a zahrnout do ní tuto událost. Významné události, které se dozvěděla po sestavení účetních výkazů, musí uvést v komentáři účetní závěrky [3].

Srovnání IAS 10 s českou účetní legislativou

Účetní jednotka podle české účetní legislativy uvede v příloze každou významnou událost, která se stane mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Česká účetní legislativa se shoduje s IAS 12. Jediným rozdílem je nerozdělování událostí na ty, které existovaly před rozhodným dnem, a na události, které vznikly až po rozvahovém dni účetní jednotky. [21].

3.8 IAS 12 – Daně ze zisku

Standard se zabývá vykazováním splatné a odložené daně. Je založen na aplikaci akruálního principu a pravidla přiřazování nákladů, které souvisejí s výnosy. Daně by měly

ovlivnit výsledek hospodaření v období se kterým věcně souvisí. Splatná daň se stanovuje podle jednotlivých pravidel dané země. Odložená daň vzniká kvůli odlišným pravidlům pro účetnictví a pro daň z příjmů, vyplývá tedy z přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků. IAS 12 vyžaduje vykázání daně výsledkově, pokud daňový dopad souvisí s výsledkovou operací, a rozvahově, pokud souvisí s rozvahou operací [13].

Odložená daň vzniká z přechodných rozdílů, které jsou buď zdanitelné nebo odčitatelné. Zdanitelné přechodné rozdíly vyústí v odložené daňové závazky, tedy jde o částky daně ze zisku k úhradě v budoucích obdobích. Odčitatelné přechodné rozdíly vyústí v odloženou daňovou pohledávku, tedy částku daně ze zisku nárokové v příštích obdobích. Opakem přechodných rozdílů jsou trvalé rozdíly, ze kterých odložená daň nevzniká. Odložený daňový závazek musí účetní jednotka vykázat vždy v plné výši, na rozdíl odložená daňová pohledávka se vykazuje pouze v takové výši, u které je pravděpodobné, že bude k dispozici takový výnos, aby bylo možné uplatnit proti němu odčitatelné přechodné rozdíly [18].

Srovnání IAS 12 s českou účetní legislativou

O odložené dani, podle české účetní legislativy, povinně účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidovaný celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky si mohou určit, zda budou či nebudou o odložené dani účtovat. Standard IAS 12 je velmi podobný české účetní legislativě, ale česká účetní legislativa nemá žádné výjimky, kdy by se odložená daň nepočítala. Daňová pohledávka se v české účetní legislativě vykazuje stejně jako v IFRS [21].

3.9 IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví

Mezitímní účetní závěrka je vykazována za kratší období než úplné účetní období. Standard neříká, kdo musí sestavovat mezitímní závěrku, ale velmi často ji vyžadují národní vlády nebo regulátoři trhu s cennými papíry, pokud s nimi účetní jednotka veřejně obchoduje. Mezitímní účetní závěrka obsahuje stejné výkazy, ale smějí být ve zkrácené verzi. Nikde není zakázáno ji sestavit ve formě úplného souboru účetní závěrky. Mezitímní účetní závěrka se spíše zaměřuje na nové činnosti a události, které by neměly opakovat informace dříve zveřejněné. Pro sestavení této účetní závěrky účetní jednotka použije stejná účetní pravidla jako pro sestavení roční účetní závěrky [18].

Srovnání IAS 34 s českou účetní legislativou

Česká účetní legislativa definuje mezitímní účetní závěrku v zákoně o účetnictví, jako účetní závěrku, která je sestavována k jiném datu, než je rozvahový den. Při této účetní závěrce se neuzavírají účetní knihy a je možné provést pouze omezenou inventarizaci. Společnosti, které obchodují s cennými papíry na pražské burze, nemusí už sestavovat mezitímní účetní závěrku podle ČÚL, protože ji musí povinně sestavovat podle IFRS. Česká účetní legislativa, na rozdíl od IFRS, neřeší dodatečné vykazování srovnatelných informací za předchozí mezitímní účetní závěrku [21].

3.10 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Rezerva je standardem definována, jako závazek, který nevíme kdy nastane a jak bude velký. V rozvaze se vykáže na samostatném řádku. Pokud má společnost současný závazek z důvodu události z minulosti, hodnota závazku může být spolehlivě odhadnuta a když je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude potřeba použít finanční prostředky. Aby byla rezerva vykázána musí platit všechny tři podmínky současně. Tvořená rezerva, pokud je významná, měla by být oceněna současnou hodnotou výdajů, které jsou nezbytné k vypořádání závazku. V dodatku ke standardu jsou uvedeny nejčastější situace, kdy se rezerva uznává a kdy naopak neuznává. Uznává se například u ztrátové smlouvy nebo na záruční opravy u dodaných výrobků a služeb. Neuznává se například u rezervy na budoucí ztrátu, na pravděpodobně vyhrané soudní spory nebo na opravy a údržbu dlouhodobého majetku [13].

Podmíněné aktivum vzniká, když existence pravděpodobného aktiva bude potvrzena pouze tím, že dojde či nedojde k jedné nebo více událostem, které účetní jednotka neovlivní. Podmíněný závazek vzniká za stejné situace jako podmíněné aktivum, navíc ještě když existuje současný závazek, který pravděpodobně nebude, ale může, vyžadovat odtok prostředků nebo jeho výši nelze odhadnout. Nejčastěji se jedná o soudní spory. Podmíněné závazky i aktiva se v rozvaze nevykazují, pouze se uvedou v komentáři k účetní závěrce [13].

Srovnání IAS 37 s českou účetní legislativou

Rámcově je česká legislativa velmi podobná s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, ale bližší podmínky pro tvoření rezerv v české legislativě nejsou formulovány. Na tvorbu rezerv existuje pouze obecný požadavek. Jediné rezervy, které jsou v české legislativě upraveny, jsou zákonné rezervy, které jsou řešeny zákonem o rezervách. Jde o rezervy daňově uznatelné. Účetní jednotka musí držet peněžní prostředky na samostatném

úctu. Tyto rezervy v IFRS nejsou uznány, protože se nejedná o současný závazek. Podmíněná aktiva a závazky nejsou v české účetní legislativě speciálně řešeny. Informace o jejich existenci se musí uvést v příloze k účetní závěrce [21].

4. Sestavení účetní závěrky ve vybrané obchodní společnosti

Tato praktická část diplomové práce se zabývá přepracováním sestavené účetní závěrky za rok 2017 podle české účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou prvně podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Na konci této kapitoly bude sestaven výkaz o finanční situaci a výkaz o finanční výkonnosti v souladu s IFRS. Podklady pro sestavení této části diplomové práce poskytla společnost XYZ, a. s.

4.1 Charakteristika společnosti

Společnosti XYZ, a. s. je právnická osoba, akciová společnost, se sídlem v České republice. Společnosti vznikla 3. ledna 1994 pod obchodním názvem ABC, s. r. o. Současnou podobu společnost získala 1. května 2004. Společnost během své první desetileté existence postupně změnila svoje obchodní jméno, odkoupila část jiného podniku, změnila sídlo společnosti a transformovala se na akciovou společnost. Od roku 2001 se společnost stala členem skupiny, která je jednou z nejvýznamnějších divizí koncernu, který působí v několika zemích Evropy.

Společnost má od 31. prosince 2017 pouze jediného akcionáře, mateřské společnosti ze Švédska. Základní kapitál má společnost ve výši 15 000 000,- Kč, který se skládá z 15 ks kmenových akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 1 000 000,- Kč v listinné podobě. Za společnost jedná tříčlenný statutární orgán, přičemž za společnost jedná kterýkoli člen představenstva samostatně. Dozorčí rada má pouze jednoho člena. V čele společnosti je generální ředitel, který je současně členem představenstva a jsou mu přímo podřízeny ředitelé jednotlivých úseků. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v roce 2017 činil 360 osob.

Hlavní činností se stala výroba elektrických trubkových topných těles, která se používají v řadě aplikací, např. v domácích spotřebičích, železniční dopravě, gastro zařízeních, strojírenství a mnoha dalších oblastech průmyslu. Dlouholeté bohaté zkušenosti ve vývoji a konstrukci a moderní technologie výroby jim umožňují vyhovět náročným požadavkům zákazníků v sériové, malosériové i speciální kusové výrobě. Kromě převažující výroby topných těles vyrábí také elektrické průtokové ohřívače vody a elektrické sušáky ručníků. Systémy kvality a environmentálního managementu jsou ve společnosti XYZ, a. s. osvědčeny certifikáty ISO 9001:2015, ISO 14001:2015 a IATF 16949:2016.

Rok 2017 byl pro společnost XYZ, a. s. velmi úspěšným rokem. Zvýšil se objem výroby, prodeje, ziskovosti a produktivity práce. Společnost tento rok velmi urychlila investice, které

jí pomohly zvýšit produktivitu práce. Celkově v roce 2017 proinvestovala 13,6 mil. Kč z vlastních zdrojů. Do nového roku společnost vstupovala s nově uzavřenou kolektivní smlouvou, která představovala zvýšení průměrných dělnických mezd o 5,8 %, aby posílila stabilitu pracovního kolektivu. Velmi úspěšný rok završil zvýšení zisk před zdaněním ve výši 29 mil. Kč, což představuje ziskovost k tržbám ve výši 7,9 %.

Účetní závěrku společnost připravuje na základě účetnictví vedeného v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými nařízeními a vyhláškami platnými v České republice. Účetní závěrka za rok 2017 je sestavena za předpokladu nepřetržitého trvání společnosti. Účetním obdobím je kalendářní rok.

4.2 Transformace Rozvahy

Společnost sestavuje rozvahu v plném rozsahu a všechny hodnoty jsou uvedeny v tisících Kč.

Tab. 4.1: Aktiva společnosti XYZ, a. s. k 31.12.2017 podle ČÚL.

Označení	Aktiva	Běžné účetní období		
		Brutto	korekce	Netto
	Aktiva celkem	401 507	-139 847	261 660
B.	Stálá aktiva	244 385	-135 989	108 396
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	2 401	-1 974	427
B.I.2.	Ocenitelná práva	2 401	-1 974	427
B.I.2.1.	Software	2 401	-1 974	427
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	241 984	-134 015	107 969
B.II.1.	Pozemky a stavby	103 828	-31 691	72 137
B.II.1.1.	Pozemky	4 962		4 962
B.II.1.2.	Stavby	98 866	-31 691	67 175
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	138 070	-102 324	35 746
B.II.5.	Poskytnuté zálohy a závadvky na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	86		86
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	86		86
C.	Oběžná aktiva	156 191	-3 858	152 333
C.I.	Zásoby	82 266	-3 802	78 464
C.I.1.	Materiál	38 149	-2 185	35 964
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	23 166	-1 300	21 866

C.I.3.	Výrobky a zboží	20 951	-317	20 634
C.I.3.1.	Výrobky	17 919	-178	17 741
C.I.3.2.	Zboží	3 023	-139	2 893
C.II.	Pohledávky	42 947	-56	42 891
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	42 947	-56	42 891
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	37 100	-56	37 044
C.II.2.4.	Pohledávky – ostatní	5 847		5 847
C.II.2.4.3.	Stát – daňové pohledávky	1 325		1 325
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	4 516		4 516
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	6		6
C.IV.	Peněžní prostředky	30 978		30 978
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	49		49
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	30 929		30 929
D.	Časové rozlišení aktiv	931		931
D.1.	Náklady příštích období	931		931

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.2: Pasiva společnosti XYZ, a. s. k 31.12.2017 podle ČÚL.

Označení	Pasiva	Běžné účetní období
	Pasiva celkem	261 660
A.	Vlastní kapitál	132 378
A.I.	Základní kapitál	15 000
A.I.1.	Základní kapitál	15 000
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	15 000
A.II.2.	Kapitálové fondy	15 000
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	15 000
A.III.	Fondy ze zisku	3 000
A.III.1	Ostatní rezervní fondy	3 000
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	76 568
A.IV.1	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	76 568
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	22 810
B. + C.	Cizí zdroje	129 282
B.	Rezervy	6 309
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	69

B.4.	Ostatní rezervy	6 240
C.	Závazky	122 973
C.I.	Dlouhodobé závazky	1 745
C.I.8.	Odložený daňový závazek	1 700
C.I.9.	Závazek – ostatní	45
C.I.9.3.	Jiné závazky	45
C.II.	Krátkodobé závazky	121 228
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	79 085
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	931
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	31 077
C.II.8.	Závazky ostatní	10 135
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	4 461
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	2 568
C.II.8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	396
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	2 232
C.II.8.7.	Jiné závazky	478

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 60 tisíc Kč není vykazován v rozvaze, ale přímo účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Společnost má pouze jeden dlouhodobý nehmotný majetek, a tím je software. Doba odpisování softwaru je 5 let. Software je odepisován lineárně. Dlouhodobý nehmotný majetek řeší standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. Nehmotné aktivum je takové nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu, je identifikovatelné. Je to zdroj ovládaný účetní jednotkou, ze kterého jí poplyne ekonomický užitek ve formě výnosů.

Software vykázaný v rozvaze podle ČÚL splňuje podmínky pro vykázání podle IAS 38 – Nehmotná aktiva. Software má danou dobu použitelnosti, proto se i podle IFRS odpisuje, a nemusí se tak testovat, jestli u něho nedošlo ke snížení hodnoty.

Tab. 4.3: Software

Software		
ČÚL	Software	427 tis. Kč
IFRS	Nehmotná aktiva	427 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 40 tisíc Kč není vykazován v rozvaze, ale přímo účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Společnost jako dlouhodobý hmotný majetek vykazuje pozemky, stavby, stroje a zařízení, dopravní prostředky a nedokončený hmotný majetek. Ocenění dlouhodobého majetku vlastní výroby zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady přímo spojené s jeho výrobou až do doby jeho aktivace. Dlouhodobý hmotný majetek upravuje standard IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení. Tento standard definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva držená pro použití ve výrobě nebo při dodávání zboží nebo služeb a jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok. Pokud pozemek, budova nebo zařízení ponese ekonomický užitek účetní jednotce a pořizovací cena nebo reálná hodnota půjde spolehlivě určit, může být aktivum vykázáno.

Tab. 4.4: Pozemky

Pozemky		
ČÚL	Pozemky	4 962 tis. Kč
IFRS	Pozemky, budovy a zařízení	4 962 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Společnost vlastní několik budov, které využívá ke svému podnikání, ale jednu budovu pronajímá jiné společnosti jako kancelářské prostory. Podle ČÚL se budova eviduje v dlouhodobém hmotném majetku, ale podle IFRS se musí budova vykazovat samostatně jako investice do nemovitostí, které řeší samostatný standard IAS 40 – investice do nemovitostí. Jde o nemovitosti, které jsou drženy za účelem pronájmu nebo zvyšování hodnoty.

Tab. 4.5: Stavby

Stavby		
ČÚL	Stavby	67 175 tis. Kč
Úprava – snížení o investice do nemovitostí		- 5 397 tis. Kč
IFRS	Pozemky, budovy a zařízení	61 778 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Společnost využívá i majetek pořízený formou operativního leasingu. Jedná se o skladové prostory pronajaté na dobu 10 let. Podle ČÚL se skladové prostory neevidují v majetku, pouze se platí nájem a ten je účtován na účet 518 – ostatní služby. Celkové náklady

týkající se tohoto nájmu v roce 2017 činily 513 tisíc Kč a byly zaúčtovány do nákladů. Od roku 2020 by se měli leasingu v ČÚL vykazovat stejně jako podle IFRS. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví řeší problematiku leasingů standard IFRS 16 – leasingy. Do konce roku 2018 se splátky operativního leasingu účtovaly pouze do nákladů a pronajatý majetek nevstupoval do majetku společnosti. Od 1.1.2019 se anuluje rozdíl mezi operativním a finančním leasingem, a všechen majetek pořízený na leasing se bude uvádět v majetku nájemnické společnosti. Proto se budova skladových prostor zaúčtuje do investic nemovitostí jako právo používat aktivum a zároveň vznikne leasingový závazek, který se zaúčtuje samostatně jako závazek z leasingu krátkodobý a dlouhodobý. Dále se leasingové splátky musí promítnout ve výkazu o finanční výkonnosti, a to v podobě odpisu a úroku z leasingového závazku.

Tab. 4.6: Investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí		
ČÚL	Investice do nemovitostí	0 tis. Kč
	Úprava – navýšení o investice do nemovitostí	+ 5 397 tis. Kč
	Úprava – navýšení o právo používat aktivum	+ 6 500 tis. Kč
IFRS	Investice do nemovitostí	11 897 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.7: Hmotné movité věci a jejich soubory

Hmotné movité věci a jejich soubory		
ČÚL	Hmotné movité věci a jejich soubory	35 746 tis. Kč
IFRS	Pozemky, budovy a zařízení	35 746 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Položka nedokončený dlouhodobý hmotný majetek obsahuje majetek po dobu jeho pořizování až do doby, kdy je uveden do stavu způsobilého k užívání. Majetek splňuje podmínky pro vykazání podle IFRS, proto zůstane hodnota stejná.

Tab. 4.8: Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek		
ČÚL	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	86 tis. Kč
IFRS	Nedokončený dlouhodobý majetek	86 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Zásoby

Společnost XYZ, a. s. je výrobní firma, a proto v jejím majetku jsou vysoké zásoby. Zásoby tvoří materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky a zboží. Materiál i zboží jsou oceňovány v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení, celní poplatky, skladovací poplatky při dopravě a dopravné za dodání do výrobního areálu či skladu. Nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány vlastními náklady, které zahrnují cenu materiálu, práce a proporcionální část výrobních režijních nákladů podle stavu rozpracovanosti. Společnost tvoří opravné položky k pomalu obrátkovým zásobám.

Problematicke zásob se věnuje IAS 2 – Zásoby. Zásoby se při převodu podle legislativy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nezmění, až na položku nedokončená výroba a polotovary, tuto problematiku řeší samostatně standard IFRS 15 – výnosy ze smluv se zákazníky. Nevyfakturované částky odběratelům k 31. prosinci 2017 ve výši 21 384 tis. Kč zahrnují skutečný stupeň rozpracovanosti na všech významných kontraktech. Výše nevyfakturované částky je již po zápočtu přijatých záloh na tyto kontrakty v závislosti na rozpracovanosti a nákladech jednotlivých projektů. Pohledávky z titulu smluv o zhotovení jsou vykazovány jako krátkodobé, protože jejich realizace se očekává v rámci běžného provozního cyklu společnosti a jejich splacení je očekáváno v roce 2018.

Tab. 4.9: Materiál

Materiál		
ČÚL	Materiál	35 964 tis. Kč
IFRS	Zásoby	35 964 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.10: Nedokončená výroba a polotovary

Nedokončená výroba a polotovary		
ČÚL	Nedokončená výroby a polotovary	21 866 tis. Kč
Úprava – snížení o pohledávky z titulu smluv o zhotovení		- 21 384 tis. Kč
IFRS	Zásoby	482 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.11: Výrobky

Výrobky		
ČÚL	Výrobky	17 741 tis. Kč

IFRS	Zásoby	17 741 tis. Kč
------	--------	----------------

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.12: Zboží

Zboží		
ČÚL	Zboží	2 893 tis. Kč
IFRS	Zásoby	2 893 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Pohledávky

Společnost má pouze krátkodobé pohledávky. Dlouhodobé pohledávky, s dobou splatnosti delší než pět let, společnost neeviduje. Opravné položky k pochybným pohledávkám stanovuje na základě vlastní analýzy platební schopnosti svých zákazníků a věkové struktury pohledávek. Společnost v krátkodobých pohledávkách eviduje pohledávky z obchodních vztahů a ostatní pohledávky, které obsahují pohledávku vůči státu, kterou tvoří nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, krátkodobé poskytnuté zálohy a jiné pohledávky. Všechny pohledávky vykázané v účetní závěrce podle české účetní legislativy splňují podmínky pro vykazání podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Nově, ale vznikne pohledávka z titulu smluv o zhotovení.

Tab. 4.13: Pohledávky z obchodních vztahů

Pohledávky z obchodních vztahů		
ČÚL	Pohledávky z obchodních vztahů	37 044 tis. Kč
IFRS	Pohledávky z obchodního styku a jiná aktiva	37 044 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.14: Stát – daňové pohledávky

Stát – daňové pohledávky		
ČÚL	Stát – daňové pohledávky	1 325 tis. Kč
IFRS	Pohledávky z obchodního styku a jiná aktiva	1 325 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.15: Krátkodobé poskytnuté zálohy

Krátkodobé poskytnuté zálohy		
ČÚL	Krátkodobé poskytnuté zálohy	4 516 tis. Kč

IFRS	Pohledávky z obchodního styku a jiná aktiva	4 516 tis. Kč
------	---	---------------

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.16: Jiné pohledávky

Jiné pohledávky		
ČÚL	Jiné pohledávky	6 tis. Kč
IFRS	Pohledávky z obchodního styku a jiná aktiva	6 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.17: Pohledávky z titulu smluv o zhotovení

Pohledávka z titulu smluv o zhotovení		
ČÚL	Pohledávka z titulu smluv o zhotovení	0 tis. Kč
Úprava – navýšení o pohledávky z titulu smluv o zhotovení		+ 21 384 tis. Kč
IFRS	Pohledávky z obchodního styku a jiná aktiva	21 384 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Peněžní prostředky

Společnost v peněžních prostředcích vykazuje peněžní prostředky v pokladně a peněžní prostředky na účtech. Ve výkazu o finanční situaci sestavenému podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví zůstanou položky ve stejné výši, pouze se nakumulují do položky Peníze a peněžní ekvivalenty.

Tab. 4.18: Peněžní prostředky v pokladně

Peněžní prostředky v pokladně		
ČÚL	Peněžní prostředky v pokladně	49 tis. Kč
IFRS	Peníze a peněžní ekvivalenty	49 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.19: Peněžní prostředky na účtech

Peněžní prostředky na účtech		
ČÚL	Peněžní prostředky na účtech	30 929 tis. Kč
IFRS	Peníze a peněžní ekvivalenty	30 929 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Časové rozlišení aktiv

Společnost XYZ, a. s. účtuje výnosy a náklady časově rozlišené, tj. do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Položka náklady příštích období zahrnuje časové rozlišení nákladů na služby spojené s certifikáty jakosti a časové rozlišení pořízeného drobného hmotného majetku. Rozdíl mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví je pouze takový, že ve výkazu o finanční situaci je uvedeno časové rozlišení do položky jiná krátkodobá aktiva, jinak výše nákladů příštích období zůstane shodná.

Tab. 4.20: Náklady příštích období

Náklady příštích období		
ČÚL	Náklady příštích období	931 tis. Kč
IFRS	Jiná krátkodobá aktiva	931 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Základní kapitál

Společnost XYZ, a. s. má pouze jediného akcionáře, který vlastní 15 ks kmenových akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 1 000 000,- Kč. Akcie byly vydány v listinné podobě. Základní kapitál má tedy společnost ve výši 15 000 000,- Kč. Položka základního kapitálu se podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vykazuje ve stejné výši jako podle české účetní legislativy.

Tab. 4.21: Základní kapitál

Základní kapitál		
ČÚL	Základní kapitál	15 000 tis. Kč
IFRS	Základní kapitál	15 000 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Kapitálové fondy

Ostatní kapitálové fondy zahrnují peněžní nebo nepeněžní kapitálové vklady, které nezvyšují základní kapitál obchodní korporace. Jedná se o vklad společníků mimo základní kapitál. Společnost má zřízen dobrovolný rezervní fond, který může využít na uhrazení případné ztráty nebo na zvýšení základního kapitálu.

Tab. 4.22: Ostatní kapitálové fondy

Ostatní kapitálové fondy		
ČÚL	Ostatní kapitálové fondy	15 000 tis. Kč
IFRS	Rezervní a ostatní fondy	15 000 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Ostatní rezervní fondy

Společnost v roce 2014 převedla ze zákonného rezervního fondu všechny prostředky na účet ostatních rezervních fondů. Do konce roku 2013 musely akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným pravidelně převádět v minimální výši část čistého zisku do zákonného rezervního fondu. Zákon o obchodních korporacích již tuto povinnost nestanovuje a tvoření rezervního fondu je zcela dobrovolné.

Tab. 4.23: Ostatní rezervní fondy

Ostatní rezervní fondy		
ČÚL	Ostatní rezervní fondy	3 000 tis. Kč
IFRS	Rezervní a ostatní fondy	3 000 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Nerozdělený zisk minulých let

Společnost XYZ, a. s. má na účtu nerozdělený zisk minulých let, který zahrnuje nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazenou ztrátu minulých let, zůstatek ve výši 76 568 tisíc Kč. Položka nerozdělený zisk minulých let se musí navýšit o akumulované úpravy hospodářského rozdílu za předešlé roky, které vznikly rozdíly mezi ČÚL a IFRS.

Tab. 4.24: Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let

Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let		
ČÚL	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let	76 568 tis. Kč
Úprava – navýšení o rozdílný výsledek hospodaření dle IFRS		+ 2 298 tis. Kč
IFRS	Nerozdělený zisk	78 866 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Výsledek hospodaření běžného účetního období

Společnost XYZ, a. s. dosáhla v roce 2017 zisku, který účetní jednotka přerozdělí podle toho, jak se dohodne valná hromada. Výsledek hospodaření běžného účetního období se může

použit na úhradu ztráty minulých let, na zvýšení základního kapitálu, na zvýšení rezervního fondu nebo na vyplacení podílů na zisku. Výsledek hospodaření běžného účetního období se upraví o rozdíly ve výnosových a nákladových položkách výkazu zisků a ztráty, které vznikly použitím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jde tedy o rozdíl výsledku hospodaření sestavovaného podle ČÚL a IFRS. Celkový výsledek hospodaření za běžné období se snížil o 230 tis. Kč.

Tab. 4.25: Výsledek hospodaření běžného účetního období

Výsledek hospodaření běžného účetního období		
ČÚL	Výsledek hospodaření běžného účetního období	22 810 tis. Kč
	Úprava – snížení o úpravy ve výkazu zisku a ztráty	- 230 tis. Kč
IFRS	Výsledek hospodaření běžného účetního období	22 580 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Rezervy

Společnost tvoří každé účetní období rezervu na nevybranou dovolenou, rezervu na roční bonusy a odměny a rezervu na daň z příjmů sníženou o uhrazené zálohy na daň z příjmů. Ostatní rezervy, které měla vytvořené z roku 2016 v roce 2017 rozpustila. Problematiku rezerv řeší IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Společnost tvoří jednu rezervu, kterou lze vykázat jako rezervu podle IAS 37, a to rezervu na nevybranou dovolenou. Bude se evidovat na účtu krátkodobých rezerv. Zbylé dvě rezervy se musí převést na závazky vůči zaměstnancům a na závazky vůči státu.

Tab. 4.26: Rezerva na daň z příjmů

Rezerva na daň z příjmů		
ČÚL	Rezerva na daň z příjmů	69 tis. Kč
	Úprava – snížení a převedení na závazek vůči státu	- 69 tis. Kč
IFRS	Rezerva na daň z příjmů	0 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.27: Rezerva na roční bonusy a odměny

Rezerva na roční bonusy a odměny		
ČÚL	Rezerva na roční bonusy a odměny	3 216 tis. Kč
	Úprava – snížení a převedení na závazek vůči zaměstnancům	- 3 216 tis. Kč

IFRS	Rezerva na roční bonusy a odměny	0 tis. Kč
------	----------------------------------	-----------

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.28: Rezerva na nevybranou dovolenou

Rezerva na nevybranou dovolenou		
ČÚL	Rezerva na nevybranou dovolenou	3 024 tis. Kč
IFRS	Krátkodobé rezervy	3 024 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Dlouhodobé závazky

Společnost v dlouhodobém závazku vykazuje odložený daňový závazek a jiné závazky. Problematikou odložené daně se zabývá IAS 12 – daně ze zisku. Protože společnost využívá skladové prostory, které financuje leasingem, musí se ve dlouhodobých závazcích podle IFRS uvést splátky leasingu, které jsou splatné za více jak 12 měsíců.

Tab. 4.29: Dlouhodobé závazky z operativního leasingu

Dlouhodobé závazky z operativního leasingu		
ČÚL	Dlouhodobé závazky z operativního leasingu	0 tis. Kč
Úprava – zvýšení o splátky leasingu splatné za více jak 12 měsíců		+ 3 850 tis. Kč
IFRS	Dlouhodobé závazky z operativního leasingu	3 850 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Odložený daňový závazek vzniká z přechodného rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou. Položka odložený daňový závazek se zvýší o odloženou daň z operativního leasingu, která činí 32 tis. Kč.

Tab. 4.30: Odložený daňový závazek

Odložený daňový závazek		
ČÚL	Odložený daňový závazek	1 700 tis. Kč
Úprava – navýšení o odloženou daň z operativního leasingu		+ 32 tis. Kč
IFRS	Odložený daňový závazek	1 732 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.31: Jiné závazky

Jiné závazky		
ČÚL	Jiné závazky	45 tis. Kč
IFRS	Jiné dlouhodobé závazky	45 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Krátkodobé závazky

Společnost eviduje řadu různých krátkodobých závazků. Jde o závazky k úvěrovým institucím, krátkodobé přijaté zálohy, závazky z obchodních vztahů, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, závazky vůči státu, jiné závazky a dohadné účty pasivní. ČÚL vykazuje každou skupinu závazků zvlášť, ale IFRS většinu závazků vykáže v položce závazky z obchodních vztahů a jiné závazky a jednotlivé závazky, které tam jsou zaúčtovány uvede v příloze k účetní závěrce.

Společnost nemá žádný dlouhodobý bankovní úvěr, pouze vykazuje krátkodobý kontokorentní úvěr, který je splatný na vyžádání. Dle IFRS se krátkodobý kontokorent vykáže v položce krátkodobé půjčky a úvěry, ale jinak se vykáže ve stejné výši jako podle ČÚL.

Veškeré závazky, které má společnost uvedené v účetní závěrce se vykazují ve stejné výši, v ČÚL i podle IFRS. Pouze k některým závazkům musíme přičíst vytvořenou rezervu, která se podle IFRS neuvádí v položce rezervy, ale v položce krátkodobé závazky. Novým vzniklým závazkem podle IFRS je závazek z operativního leasingu.

Tab. 4.32: Závazky k úvěrovým institucím

Závazky k úvěrovým institucím		
ČÚL	Závazky k úvěrovým institucím	79 085 tis. Kč
IFRS	Krátkodobé půjčky a úvěry	79 085 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.33: Krátkodobé přijaté zálohy

Krátkodobé přijaté zálohy		
ČÚL	Krátkodobé přijaté zálohy	931 tis. Kč
IFRS	Závazky z obchodního styku a jiné závazky	931 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.34: Závazky z obchodních vztahů

Závazky z obchodních vztahů		
ČÚL	Závazky z obchodních vztahů	31 077 tis. Kč
IFRS	Závazky z obchodního styku a jiné závazky	31 077 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.35: Závazky k zaměstnancům

Závazky k zaměstnancům		
ČÚL	Závazky k zaměstnancům	4 461 tis. Kč
Úprava – zvýšení o rezervu na roční bonusy a odměny		+ 3 216 tis. Kč
IFRS	Závazky z obchodního styku a jiné závazky	7 677 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.36: Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		
ČÚL	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	2 568 tis. Kč
IFRS	Závazky z obchodního styku a jiné závazky	2 568 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.37: Stát – daňové závazky a dotace

Stát – daňové závazky a dotace		
ČÚL	Stát – daňové závazky a dotace	396 tis. Kč
Úprava – zvýšení o rezervu na daň z příjmů		+ 69 tis. Kč
IFRS	Závazky z obchodního styku a jiné závazky	465 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.38: Dohadné účty pasivní

Dohadné účty pasivní		
ČÚL	Dohadné účty pasivní	2 232 tis. Kč
IFRS	Závazky z obchodního styku a jiné závazky	2 232 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.39: Jiné závazky

Jiné závazky		
ČÚL	Jiné závazky	478 tis. Kč

IFRS	Závazky z obchodního styku a jiné závazky	478 tis. Kč
------	---	-------------

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.40: Krátkodobé závazky z operativního leasingu

Krátkodobé závazky z operativního leasingu		
ČÚL	Krátkodobé závazky z operativního leasingu	0 tisíc
Úprava – zvýšení o splátky leasingu splatné do 12 měsíců		+ 550 tisíc
IFRS	Krátkodobé závazky z operativního leasingu	550 tisíc

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

4.3 Transformace Výkazu zisku a ztráty

Společnosti XYZ, a. s. sestavuje výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění a všechny hodnoty jsou uvedeny v tisících Kč.

Tab. 4.41: Výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ, a. s. k 31.12.2017 podle ČÚL.

Označení	Výkaz zisku a ztráty	Běžné účetní období
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	360 078
II.	Tržby za prodej zboží	7 239
A.	Výkonová spotřeba	226 269
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží	4 850
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	196 581
A.3.	služby	24 838
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	- 4 582
D.	Osobní náklady	107 761
D.1.	Mzdové náklady	79 587
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	28 174
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	26 061
D.2.2.	Ostatní náklady	2 113
E.	Úpravy hodnot v provozní činnosti	10 092
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	8 873
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	8 873
E.2.	Úpravy hodnot zásob	1 263
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	- 44

III.	Ostatní provozní výnosy	130 281
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	54
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	8 951
III.3.	Jiné provozní výnosy	121 276
F.	Ostatní provozní náklady	125 647
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	54
F.2.	Prodaný materiál	8 985
F.3.	Daně a poplatky	174
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	- 3 818
F.5.	Jiné provozní náklady	120 252
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	32 411
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	363
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	363
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	1 026
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1 026
VII.	Ostatní finanční výnosy	3 370
K.	Ostatní finanční náklady	6 140
*	Finanční výsledek hospodaření	- 3 433
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	28 978
L.	Daň z příjmu	6 168
L.1.	Daň z příjmu splatná	5 219
L.2.	Daň z příjmu odložená (+/-)	949
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	22 810
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	22 810
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	501 331

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tržby

Společnost má nejvyšší tržby z výroby topných těles i ucelených komponentů pro ohřev plynů a kapalin s využitím v domácnostech, průmyslu i dopravě. V roce 2017 se tržby zvedly oproti předchozímu roku o 10,7 %. Nejvíce se zvedly tržby z prodeje tištěných topných těles, které činily necelou polovinu z celkových tržeb. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví řeší tržby standard IFRS 15 – výnosy ze smluv se zákazníky. Tento standard platí pouze pro smlouvy se zákazníky, které s účetní jednotkou sjednali smlouvu za účelem získání

zboží či služeb. V transformovaném výkazu o finanční výkonnosti se tržby uvedou ve stejné výši jako byly uvedeny ve výkazu zisku a ztráty sestavené podle ČÚL.

Tab. 4.42: Tržby z prodeje výrobků a služeb

Tržby z prodeje výrobků a služeb		
ČÚL	Tržby z prodeje výrobků a služeb	360 078 tis. Kč
IFRS	Tržby za výrobky a služby	360 078 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.43: Tržby za prodej zboží

Tržby za prodej zboží		
ČÚL	Tržby za prodej zboží	7 239 tis. Kč
IFRS	Tržby z prodeje zboží	7 239 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Výkonová spotřeba

Mezi výkonovou spotřebu patří náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie a spotřebované služby. Náklady nemají svůj samostatný standard. Jsou definovány v koncepčním rámci. Náklady vynaložené na prodané zboží a spotřebu materiálu a energie zůstanou ve výkazu o finanční výkonnosti beze změny ve stejné výši. Změna nastane u spotřebovaných služeb, které se sníží o náklady vynaložené na najaté skladové prostory, protože podle IFRS se majetek pořízený na leasing musí zaúčtovat do aktiv a jako náklad budou jeho odpisy. Celkové náklady na nájem činily 513 tisíc Kč.

Tab. 4.44: Náklady vynaložené na prodané zboží

Náklady vynaložené na prodané zboží		
ČÚL	Náklady vynaložené na prodané zboží	4 850 tis. Kč
IFRS	Náklady na prodané zboží	4 850 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.45: Spotřeba materiálu a energie

Spotřeba materiálu a energie		
ČÚL	Spotřeba materiálu a energie	196 681 tis. Kč
IFRS	Spotřeba materiálu a energie	196 681 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.46: Služby

Služby		
ČÚL	Služby	24 838 tis. Kč
Úprava – snížení o vynaložené náklady na operativní leasing		- 513 tis. Kč
IFRS	Spotřebované služby	24 325 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Změna stavu zásob vlastní činnosti

Společnost má zápornou změnu stavu zásob vlastní činnosti, která je způsobena větším přírůstkem nedokončené výroby než jejím úbytkem. Společnost má tedy větší rozpracovanost výroby. Při vykázání podle legislativy IFRS nedojde k žádné změně.

Tab. 4.47: Změna stavu zásob vlastní činnosti

Změna stavu zásob vlastní činnosti		
ČÚL	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 4 582 tis. Kč
IFRS	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 4 582 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Osobní náklady

Mezi osobní náklady patří mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní náklady. Tyto náklady jsou uznány ve stejné výši i podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Protože společnost tvoří rezervu na roční bonusy a odměny, a tato rezerva podle IFRS musí být vykázána jako závazek vůči zaměstnancům, tak také potom musí být zahrnuta do mzdových nákladů.

Tab. 4.48: Mzdové náklady

Mzdové náklady		
ČÚL	Mzdové náklady	79 587 tis. Kč
Úprava – zvýšení o rezervu na roční bonusy a odměny		+ 3 216 tis. Kč
IFRS	Osobní náklady	82 803 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.49: Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění

Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění		
ČÚL	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	26 061 tis. Kč
IFRS	Osobní náklady	26 061 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.50: Ostatní náklady

Ostatní náklady		
ČÚL	Ostatní náklady	2 113 tis. Kč
IFRS	Osobní náklady	2 113 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Úpravy hodnot v provozní činnosti

Do této skupiny nákladů patří úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé, úpravy hodnot zásob a úpravy hodnot pohledávek. Úprava hodnot zásob se skládá z vytvořených opravných položek k pomalu obrátkovým zásobám v hodnotě 935 tis. Kč, z opravných položek k jednicovému materiálu v hodnotě 18 tis. Kč, z opravných položek k hotovým výrobkům v hodnotě 6 tis. Kč a z opravných položek ke zboží v hodnotě 304 tis. Kč. Úprava hodnot pohledávek činí - 44 tis. Kč a jedná se o snížení opravné položky k pochybným pohledávkám. Mezi úpravu hodnot dlouhodobého nehmotného majetku patří odpis softwaru v hodnotě 181 tis. Kč. Mezi úpravu hodnot dlouhodobého hmotného majetku se řadí odpis staveb ve výši 3 290 tis. Kč, odpis strojů a zařízení ve výši 5 167 tis. Kč a odpis dopravních prostředků ve výši 235 tis. Kč. Všechny tyto hodnoty se vykáží ve výkazu o finanční výkonnosti. Mezi odpisy se také zařadí odpis skladové budovy, kterou má společnost najatou pomocí operativního leasingu.

Tab. 4.51: Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé

Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé		
ČÚL	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	8 873 tis. Kč
Úprava – zvýšení o odpis z operativního leasingu		+ 380 tis. Kč
IFRS	Odpisy	9 253 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.52: Úpravy hodnot zásob

Úpravy hodnot zásob		
ČÚL	Úpravy hodnot zásob	1 263 tis. Kč
IFRS	Snížení hodnoty zásob	1 263 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.53: Úpravy hodnot pohledávek

Úpravy hodnot pohledávek		
ČÚL	Úpravy hodnot pohledávek	- 44 tis. Kč
IFRS	Zvýšení hodnoty pohledávek	- 44 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Ostatní provozní výnosy

Do ostatních provozních výnosů patří tržby z prodaného dlouhodobého majetku, tržby z prodaného materiálu a jiné provozní výnosy, které převážně tvoří výnosy z Faktoringu. Faktoring je předem smluvně domluvený průběžný odkup krátkodobých pohledávek faktoringovou organizací. Dodavatelé zboží nebo služeb převádějí na faktoringovou společnost pohledávky vzniklé při prodeji na fakturu. Faktoringová společnost, kterou je nejčastěji banka, se tak stává věřitelem a přebírá od dodavatele veškeré riziko, že kupující nebude schopen či ochoten zaplatit. Při vykázání podle legislativy IFRS nedojde k žádné změně.

Tab. 4.54: Tržby z prodaného dlouhodobého majetku

Tržby z prodaného dlouhodobého majetku		
ČÚL	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	54 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní výnosy	54 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.55: Tržby z prodaného materiálu

Tržby z prodaného materiálu		
ČÚL	Tržby z prodaného dlouhodobého materiálu	8 951 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní výnosy	8 951 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.56: Jiné provozní výnosy

Jiné provozní výnosy		
ČÚL	Jiné provozní výnosy	121 276 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní výnosy	121 276 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Ostatní provozní náklady

Mezi ostatní provozní náklady patří zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, zůstatková cena prodaného materiálu, daně a poplatky, rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období a jiné provozní náklady. Většina položek z ostatních provozních nákladů zůstanou stejné. Změní se pouze hodnota položky rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období. Podle ČÚL v této položce zaúčtována rezerva na roční bonusy a odměny. Podle IFRS se nejedná o rezervu, ale o závazek vůči zaměstnancům, tudíž se tato položka musí o tento závazek snížit.

Tab. 4.57: Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		
ČÚL	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	54 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní náklady	54 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.58: Prodaný materiál

Prodaný materiál		
ČÚL	Prodaný materiál	8 985 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní náklady	8 985 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.59: Daně a poplatky

Daně a poplatky		
ČÚL	Daně a poplatky	174 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní náklady	174 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.60: Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období

Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		
ČÚL	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	- 3 818 tis. Kč
Úprava – snížení o rezervu na roční bonusy a odměny		- 3 216 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní náklady	- 7 034 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.61: Jiné provozní náklady

Jiné provozní náklady		
ČÚL	Jiné provozní náklady	120 252 tis. Kč
IFRS	Ostatní provozní náklady	120 252 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Výnosové úroky a podobné výnosy

Tato položka obsahuje všechny výnosové úroky o kterých účetní jednotka účtuje. Převážně úroky z poskytnutých úvěrů a půjček a úroky z běžného účtu. Hodnota úroků zůstane stejná i podle IFRS.

Tab. 4.62: Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy

Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		
ČÚL	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	363 tis. Kč
IFRS	Finanční výnosy	363 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Nákladové úroky a podobné náklady

Tato položka obsahuje všechny nákladové úroky o kterých účetní jednotka účtuje. Převážně úroky z úvěrů a půjček. Hodnota úroků se podle IFRS zvedne o zaplacené úroky na operativním leasingu, které jsou ve výši 481 tis. Kč

Tab. 4.63: Ostatní nákladové úroky a podobné náklady

Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		
ČÚL	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1 026 tis. Kč
Úprava – zvýšení o úroky z operativního leasingu		+ 231 tis. Kč

IFRS	Finanční náklady	1 257 tis. Kč
------	------------------	---------------

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Ostatní finanční výnosy

Položka ostatní finanční výnosy obsahuje například kurzové zisky nebo přijaté dary ve finanční oblasti. Tato položka zůstane po transformaci ve stejné výši.

Tab. 4.64: Ostatní finanční výnosy

Ostatní finanční výnosy		
ČÚL	Ostatní finanční výnosy	3 370 tis. Kč
IFRS	Finanční výnosy	3 370 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Ostatní finanční náklady

Položka ostatní finanční náklady obsahuje například kurzové ztráty, bankovní poplatky nebo poskytnuté finanční dary. Tato položka zůstane po transformaci ve stejné výši.

Tab. 4.65: Ostatní finanční náklady

Ostatní finanční náklady		
ČÚL	Ostatní finanční náklady	6 140 tis. Kč
IFRS	Finanční náklady	6 140 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Daň z příjmů

Daň z příjmů společnosti XYZ, a. s. tvoří daň z příjmů splatná a daň z příjmů odložená. Splatná daň zůstane ve stejné výši, ale odložená daň se zvýší o odloženou daň z provozního leasingu, která byla ve výši 32 tis. Kč.

Tab. 4.66: Daň z příjmů splatná

Daň z příjmů splatná		
ČÚL	Daň z příjmů splatná	5 219 tis. Kč
IFRS	Daň z příjmů	5 219 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

Tab. 4.67: Daň z příjmů odložená

Daň z příjmů odložená		
ČÚL	Daň z příjmů odložená	949 tis. Kč
Úprava – zvýšení o odloženou daň z operativního leasingu		+ 32 tis. Kč
IFRS	Daň z příjmů	981 tis. Kč

Zdroj: XYZ, a. s. – Výroční zpráva 2017, vlastní zpracování

4.4 Shrnutí úprav v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty

Nejvíce změn v obou výkazech bylo z důvodu jiného účtování a vykazování operativního leasingu. Další změny byly způsobeny například jiným vykazováním rezerv na daň z příjmů a na roční bonusy a odměny, vykazováním zvlášť majetku, který je pronajímán a jiné vykazování nedokončené výroby. Souhrn úprav, které byly provedeny v **rozvaze**:

- převedení jedné budovy z položky stavby do položky investice do nemovitostí. Změna nastala z důvodu jiného vykazování budovy sloužící k podnikání a budovy pronajímáné jiné společnosti,
- zvýšení položky investice do nemovitostí o právo používat aktivum. Navýšení vzniklo pořízením budovy na operativní leasing,
- převedení nedokončené výroby a polotovarů do položky pohledávky z titulu smluv o zhotovení. Rozpracované zakázky vzniklé na základě smlouvy se zákazníkem se musí vykazovat zvlášť, jako pohledávka z titulu smluv o zhotovení,
- zvýšení nerozděleného zisku o rozdíly vzniklé v předešlých výsledcích hospodaření, které byly zapříčiněny rozdíly mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví,
- navýšení výsledku hospodaření běžného účetního období. Zvýšení vzniklo úpravou a korekcí ve výkazu zisku a ztráty,
- převedení rezervy na daň z příjmů do závazků vůči státu a rezervy na roční bonusy a odměny do závazku vůči zaměstnanci,
- zvýšení položky dlouhodobé závazky z operativního leasingu o splátky leasingu splatné za více jak 12 měsíců,
- navýšení odloženého daňového závazku o odloženo daň z operativního leasingu,
- zvýšení položky krátkodobé závazky z operativního leasingu o splátky leasingu splatné do 12 měsíců.

Souhrn úprav, které byly provedeny ve **výkazu zisku a ztráty**:

- snížení spotřebovaných služeb o vynaložené náklady na operativní leasing. Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se majetek pořízený na leasing vloží do majetku a odepisuje se. Tím se do nákladů dostane v rámci odpisů, z nákladů se musí odebrat, protože by došlo k zaúčtování dvakrát.
- zvýšení mzdových nákladů o rezervu na roční bonusy a odměny, která se podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nevykazuje jako rezerva, ale jako závazek vůči zaměstnancům,
- zvýšení odpisu o odpis skladové budovy pořízený na operativní leasing. Podle české legislativy odepisuje budovu pronajímatel,
- snížení položky rezerv v provozní oblasti o rezervu na roční bonusy a odměny, která se podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nevykazuje jako rezerva, ale jako závazek vůči zaměstnancům,
- zvýšení nákladových úroků o úroky z operativního leasingu,
- zvýšení odložené daně o odloženou daň z operativního leasingu.

Tab. č. 4.68: Aktiva společnosti XYZ, a. s. k 31.12.2017 podle IFRS v tis. Kč

Aktiva	Hodnota
Aktiva celkem	268 160
Dlouhodobá aktiva	114 896
Nehmotná aktiva	427
Pozemky, budovy a zařízení	102 486
Investice do nemovitostí	11 897
Nedokončený dlouhodobý majetek	86
Oběžná aktiva	153 264
Zásoby	57 080
Pohledávky z obchodního styku a jiná aktiva	64 275
Peníze a peněžní ekvivalenty	30 978
Jiná krátkodobá aktiva	931

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. č. 4.69: Pasiva společnosti XYZ, a. s. k 31.12.2017 podle IFRS v tis. Kč

Pasiva	Hodnota
Pasiva celkem	268 160
Vlastní kapitál	134 446
Základní kapitál	15 000
Rezervní a ostatní fondy	18 000
Nerozdělený zisk	78 866
Výsledek hospodaření běžného účetního období	22 580
Dlouhodobé závazky	5 627
Dlouhodobé závazky z operativního leasingu	3 850
Odložený daňový závazek	1 732
Jiné dlouhodobé závazky	45
Krátkodobé závazky	128 087
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	45 428
Krátkodobé půjčky a úvěry	79 085
Krátkodobé závazky z operativního leasingu	550
Krátkodobé rezervy	3 024

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. č. 4.70: Výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ, a. s. k 31.12.2017 podle IFRS v tis. Kč

Výkaz zisku a ztráty	Hodnota
Tržby za výrobky a služby	360 078
Tržby z prodeje zboží	7 239
Ostatní provozní výnosy	130 281
Provozní výnosy celkem	497 598
Náklady na prodané zboží	4 850
Spotřeba materiálu a energie	196 681
Spotřebované služby	24 325
Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 4 582
Osobní náklady	110 977
Odpisy	9 253
Snížení hodnoty zásob	1 263
Zvýšení hodnoty pohledávek	- 44

Ostatní provozní náklady	122 431
Provozní náklady celkem	465 154
Provozní výsledek hospodaření	32 444
Finanční výnosy	3 733
Finanční náklady	7 397
Výsledek hospodaření před zdaněním	28 780
Daň z příjmu	6 200
Výsledek hospodaření po zdanění	22 580
Výsledek hospodaření za účetní období	22 580

Zdroj: vlastní zpracování

Po sestavení rozvahy a výkazu zisku a ztráty podle IFRS po komparaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví s českou účetní legislativou, došlo ke zvýšení celkové hodnoty aktiv a pasiv o 6 500 tis. Kč a ke snížení výsledku hospodaření za účetní období o 230 tisíc. Kč. Nejvíce ovlivnilo výsledek hospodaření jiné pojetí leasingu a omezené tvoření rezerv. Skladové prostory pořízené na leasing se zařadily do majetku společnosti a začaly se odepisovat. Převážná většina rezerv, které společnost měla vytvořené a zaúčtované na účtu rezerv se podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vykazují jako závazky.

5. Závěr

V minulosti se účetnictví vyvíjelo nejvíce na národní úrovni, kde si každá země sama rozhodovala o stanovení svých účetních pravidel. S růstem globalizace, nových technologií a mezinárodního obchodu se zvýšil i význam sjednocování účetních zásad a postupů na mezinárodní úrovni. Harmonizací se rozumí přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí, aby vykazované jednotlivé účetní výkazy, byly srovnatelné, spolehlivé a všeobecně srozumitelné. Harmonizace účetnictví probíhá buď v rámci určitého společenství států nebo celosvětově. Příkladem harmonizace v rámci společenství států je Evropská unie, která se pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví snaží harmonizace dosáhnout.

Přejítí od sestavování účetní závěrky podle české účetní legislativy k sestavování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví není jednoduché. Vyžaduje to dobrou znalost všech mezinárodních standardů. Důsledkem jsou určité výhody, ale existují i negativa. Velikou výhodou je možnost srovnání účetních výkazů a porovnání finanční situace podniku s ostatními podniky. Jednotný účetní systém velmi napomůže rozkvětu v oblasti obchodu a investic. Jednou z nevýhod harmonizace je, že regulace účetnictví již není pouze v rukou státu, ale je přenesena na jiné organizace nebo omezena různými mezinárodními smlouvami či dohodami.

Největší rozdíl mezi sestavenými výkazy podle ČÚL a IFRS byl v důsledku jiného pojetí leasingu. Hodnota celkových aktiv a pasiv se zvedla o 6 500 tis. Kč na celkových 268 160 tis. Kč. Nejvíce se na tomto rozdílu podílí jiné vykazování operativního leasingu, který se musel zaúčtovat do majetku firmy už při jeho pořízení. Podle české legislativy by tento majetek vůbec do majetku firmy zaúčtován nebyl. Po úpravách na nákladových a výnosových účtech se hodnota zisku snížila o 230 tis. Kč. Toto snížení nejvíce ovlivnilo zvýšení nákladů na leasing, a to prostřednictvím odpisů, úroků a zvýšením odložené daně.

Přechod na IFRS je velmi finančně a časově náročný. Tato změna se dotkne úplně celé společnosti. Musí se provést změny v primárních účetních zásadách, ale i ve finančních a informačních manažerských systémech a také se změní potřebné znalosti a kvalifikace zaměstnanců na všech úrovních. Tyto změny mohou vyvolat zajímavou příležitost pro velké změny ve společnosti, například zlepšení struktury a organizace podniku, snížení nákladů nebo zvýšení hospodárnosti firmy. Pomocí těchto změn bude společnost na trhu předkládat zcela jinak připravené informace, které mohou zlepšit vztahy s investory i každodenní pracovní postupy, a mohou ovlivnit ziskovost celého podniku. Kvalitní informace, které účetní jednotka

předloží veřejnosti, povedou k lepší schopnosti analytiků rozpoznat skutečnou hodnotu společnosti, která ovlivňuje cenu jejich akcií.

Přechod na IFRS pomůže společnosti vstoupit na světové kapitálové trhy, snížit náklady a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu. Pokud zahraniční uživatelé nebudou schopni snadno pochopit účetní výkaznictví podniku, tak nebudou ochotni se společností obchodovat. Kvůli tomuto problému, je stále více firem, které přecházejí na IFRS dobrovolně. Podnik má poté ve světě lepší důvěryhodnost a snadněji může získat finanční prostředky nebo například pořídit nový majetek.

Firma velmi blízce spolupracuje s velkými podniky z celé Evropy. Mateřská společnost se bude rozšiřovat i na další zahraniční trhy, proto navrhuji a doporučuji účetní jednotce, aby začala sestavovat své účetní výkazy podle IAS/IFRS. Účetní jednotka by tím získala větší důvěryhodnost v zahraničí, která by podniku pomohla získat více zakázek a objednávek od zahraničních společností. Tato práce může společnosti sloužit jako podklad pro eventuální přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka; Daň z příjmů*. Praha: Koršach, 2010. 157 s. ISBN 978-80-86296-36-4.
- [2] DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 8. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 219 s. ISBN 978-80-271-0867-1.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [5] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010, 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [6] JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. 199 s. ISBN 978-80-247-2774-5.
- [7] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 424 s. ISBN 978-80-7554-121-5.
- [9] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2018*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 529 s. ISBN 978-80-7552-989-3.
- [10] MACKENZIE, Bruce. *Wiley 2014 interpretation and application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken: Wiley, 2014. 1055 s. ISBN 978-1-118-73409-4.
- [11] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. 552 s. ISBN 978-80-247-4574-9.
- [12] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2018: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2018. 312 s. ISBN 978-80-266-1223-0.
- [13] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [14] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní uzávěrka 2018*. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 1064 s. ISBN 978-80-7554-116-1.

- [15] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2018*. 24. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 192 s. ISBN 978-80-271-0868-8.
- [16] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 304 s. ISBN 978-807-3576-929.
- [17] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka 2008*. Praha: ASPI, 2008. 360 s. ISBN 978-80-7357-385-0.
- [18] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 7. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2017. 334 s. ISBN 978-80-87985-10-6.
- [19] VAŠEK, Libor. *Účetnictví - výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. 200 s. ISBN 978-80-87985-09-0.

Zákony a vyhlášky

- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické zdroje

- [21] Deloitte. IFRS do kapsy 2015 [online]. 2015 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf
- [22] Deloitte. dReport: červen 2018 [online]. 2018 [cit. 2019-03-12]. Dostupné z: https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport_cz_1806.pdf
- [23] Deloitte. dReport: červenec 2018 [online]. 2018 [cit. 2019-03-12]. Dostupné z: https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport_cz_07_2018.pdf
- [24] Portál POHODA. Přehled změn v účetnictví od roku 2016 [online]. 2016 [cit. 2019-03-18]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/prehled-zmen-v-ucetnictvi-od-roku-2016/>
- [25] Veřejná konzultace k souhrnu řešení koncepce nové účetní legislativy [online]. 2016 [cit. 2019-03-18]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>

Odborné články

- [26] ČÍŽEK, Ladislav. Nový koncepční rámec IFRS. Účetnictví. Svaz účetních České republiky, z. s. 2018, č. 10, s. 24. ISSN 0139-5661.

Seznam zkratk

ČÚL	Česká účetní legislativa
IAS	Mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standard
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards Committee
IFRIC	Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – International Financial Reporting Standards
SIC	Stálý interpretační výbor – Standing Interpretation Committee
US GAAP	Americké obecně uznávané účetní zásady – United States Generally Accepted Accounting Principles

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2019

Brabencová

.....
Bc. Veronika Brabencová

Seznam příloh

Příloha č. 1: Rozvaha v plném rozsahu k 31. 12. 2017 společnosti XYZ, a. s.

Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu k 31. 12. 2017 společnosti XYZ, a. s.

Příloha č. 3: Příloha k účetní závěrce za rok 2017 společnosti XYZ, a. s.